



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DE LA UNIÓN NACIONAL FRENTE A LA CRISIS EXTERNA"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2009-17

TEMA : DETERMINAR SI LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA EN LA QUE SE CONSIGNA UNA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA MAYOR A LA QUE ORIGINALMENTE FUE DETERMINADA Y DECLARADA, ACREDITA LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN PREVISTA EN EL NUMERAL 1) DEL ARTÍCULO 178° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953.

FECHA : 20 de octubre de 2009
HORA : 5:30 pm.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES :	Ana María Cogorno P.	Rosa Barrantes T.	Carlos Moreano V.
	Marina Zelaya V.	Renée Espinoza B.	Juana Pinto de Aliaga
	Mariella Casalino M.	Cristina Huertas L.	Raúl Queuña D.
	Ada Flores T.	Gabriela Márquez P.	Lourdes Chau Q.
	Sergio Ezeta C.	Marco Huamán S.	José Martel S.
	Silvia León P.	Doris Muñoz G.	Licette Zuñiga D.
	Zoraida Clano S.		

NO ASISTENTES : Caridad Guarníz C. (descanso médico: fecha de votación).
Elizabeth Winstanley P. (descanso médico: fecha de suscripción del acta).

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

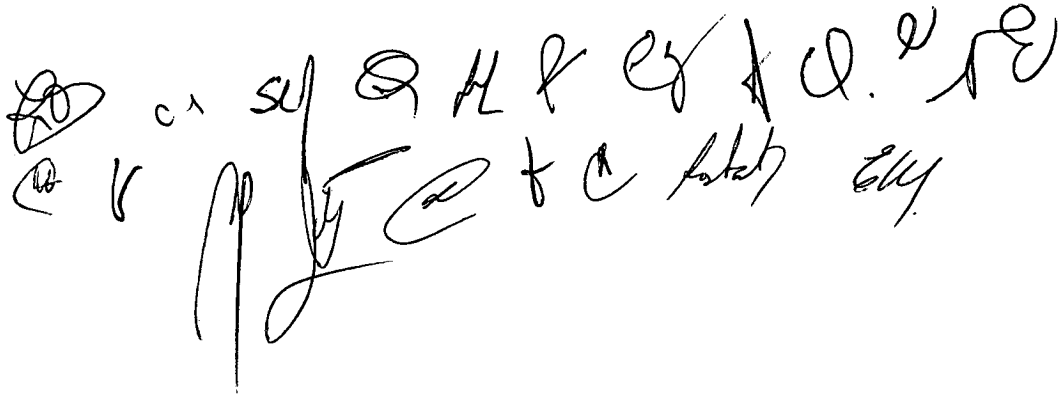
II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953".

FUNDAMENTO DEL VOTO SINGULAR

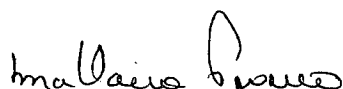
"No resulta suficiente el contenido de las declaraciones determinativas (ingresos, rentas, patrimonio, tributos retenidos o percibidos, entre otros) para atribuir la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sino que tiene que haber de parte de la Administración una prueba contrastada y rigurosa de los hechos que constituyan "objetivamente" tal infracción –la que se realiza mediante una fiscalización y la emisión de una resolución de determinación – considerando que la carga de la prueba corresponde a esta última; ello en aplicación del principio de licitud que se invoca en tal propuesta y por el cual en materia sancionatoria no pueden presumirse los hechos que configuran una infracción. Al respecto cabe citar el criterio de reiteradas resoluciones como la RTF 769-3-2009 en la que se ha indicado que "para establecer si se ha configurado la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 178° del Código Tributario (no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos), la Administración debe verificar si efectivamente se efectuó la retención, no siendo suficiente lo consignado en el PDT de Remuneraciones", advirtiéndose de ello que – igualmente – no basta el contenido de una declaración determinativa (la retención) para verificar si se incurrió en tal tipo infractor. Lo que se pretende destacar es que si resulta razonable aplicar el mismo principio de licitud en aquellos casos en los que el fisco establece erróneamente la comisión de infracciones basándose únicamente en el contenido de declaraciones determinativas, aún tratándose de infracciones distintas (como la que es materia del pleno y la de la mencionada RTF)."

Handwritten signature and scribbles in black ink, appearing to be a signature over some illegible text.

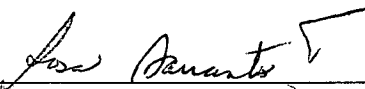
III. DISPOSICIONES FINALES:

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.



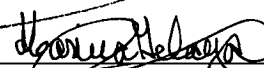
Ana María Cogorno Pristinoni



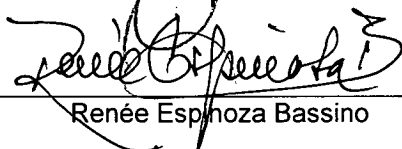
Rosa Barrantes Takata



Carlos Moreano Valdivia



Marina Zelaya Vidal



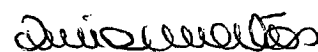
Renée Espinoza Bassino



Juana Pinto de Aliaga



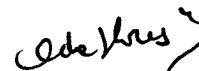
Mariella Casalino Mannarelli



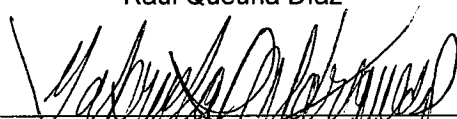
Cristina Huertas Lizarzaburu



Raúl Queuña Díaz



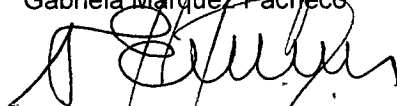
Ada Flores Talavera



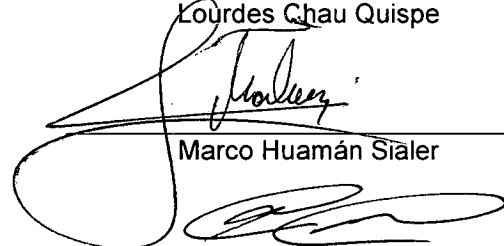
Gabriela Márquez Pacheco



Lourdes Chau Quispe



Sergio Ezeta Carpio



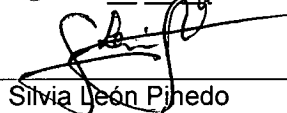
Marco Huamán Sialer



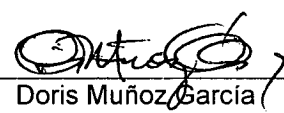
Elizabeth Winstanley Patio

José Martel Sánchez

Eecha / / /



Silvia León Pinedo



Doris Muñoz García



Licette Luñiga Dulanto



Zoraida Olano Silva

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA EN LA QUE SE CONSIGNA UNA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA MAYOR A LA QUE ORIGINALMENTE FUE DETERMINADA Y DECLARADA, ACREDITA LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN PREVISTA EN EL NUMERAL 1) DEL ARTÍCULO 178° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953.

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

De conformidad con el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953¹, constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias *"No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares"*².

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 196-1-1998 de 6 de marzo de 1998, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, emitida en virtud del Acuerdo de Sala Plena de 5 de marzo de 1998, ha establecido que con la presentación de la declaración jurada rectificatoria en la que se declara una mayor obligación queda acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario.

Mediante Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2009-09 de 21 de mayo de 2009, se estableció que *"Procede reconsiderar el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena de fecha 5 de marzo de 1998, referido a la comisión de la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario cuando el deudor tributario hubiese presentado una declaración jurada rectificatoria determinando una mayor obligación, de acuerdo con lo establecido por los numerales 6.1 y 6.2 del Acuerdo adoptado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-02"*.

Por lo expuesto, corresponde establecer si con la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la cual se incrementa la obligación tributaria originalmente determinada, se acredita la comisión de la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario.

ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

¹ Publicado el 5 de febrero de 2004.

² Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, el artículo 178° en sus numerales 1) y 2) establecía lo siguiente: *"Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:*
1. *No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.*
2. *Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario"*.



III. PROPUESTAS

3.1. PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario no acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.

FUNDAMENTO

De acuerdo con lo dispuesto por el ordenamiento tributario, además de la obligación tributaria sustancial que surge como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible previsto por la norma, se han establecido deberes de colaboración que son de cargo de los administrados tributarios. Estos deberes forman parte del denominado derecho tributario formal y pretenden facilitar el control por parte del ente fiscal respecto del nacimiento de la obligación tributaria, de una exacta determinación del tributo y del efectivo cumplimiento de tal obligación. En el supuesto bajo estudio, se analizarán los deberes relativos a la declaración y determinación tributaria.

Con el fin de neutralizar el incumplimiento de tales deberes formales nuestro ordenamiento sanciona administrativamente aquellas conductas que –por acción u omisión– importen dicho incumplimiento, siempre que se encuentren debidamente tipificadas como infracción; de allí que no todo incumplimiento de deberes formales califique como un tipo infractor.

En efecto, según lo dispone el artículo 164° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953³, la infracción es definida como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos. Por su parte, el primer párrafo del artículo 165° del mismo Código prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos⁴.

Por su parte, el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario dispone que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: *“No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares”*⁵.

³ Publicado el 5 de febrero de 2004.

⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ definen a la sanción administrativa como *“un mal infringido por la administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal”*. Al respecto, véase: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás – Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, 2001, p. 161.

⁵ Antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 953, el artículo 178° establecía en sus numerales 1) y 2) lo siguiente: *“Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:*
1. *No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.*
2. *Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario”*.



El tipo infractor bajo examen se remite a dos deberes de colaboración diferentes aunque íntimamente vinculados y que son de cargo de los administrados tributarios: el deber de declarar y el de determinar la obligación tributaria.

Al respecto, según lo previsto por el artículo 59° del mencionado Código, por el acto de determinación de la obligación tributaria, el deudor verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Asimismo, en el caso de la determinación hecha por la Administración Tributaria, es ésta quien verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, el artículo 60° del citado Código establece que la determinación de la obligación tributaria se inicia ya sea por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

En relación con la declaración efectuada por el deudor tributario, el artículo 88° del anotado Código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, prevé que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La citada norma precisa que los deudores tributarios deben consignar en sus declaraciones los datos solicitados por la Administración Tributaria en forma correcta y sustentada, agregando también que se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración es jurada.

Al respecto, el deber de declarar es definido como el deber jurídico de cargo del administrado tributario y que es establecido legalmente, consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– y que la Administración necesita conocer para poder determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria⁶.

Por otro lado, el deber de determinar consiste "*en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación*"⁷. De acuerdo con este concepto y a lo establecido por el Código Tributario, se tiene que la determinación de la obligación tributaria puede hacerla tanto el deudor como la Administración Tributaria, siendo que en el primer caso se trataría de una autodeterminación, entendida como aquél deber jurídico establecido por ley a cargo de un particular legitimado, que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imposables declarados por éste⁸.

⁶ Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95. Por su parte, MONTERO TRABEL explica que acaecido el hecho generador, el contribuyente tiene que informar a la Administración dicho suceso para que ésta pueda determinar correctamente la obligación sustantiva pero puede ocurrir que el deber de declarar sea independiente del acaecimiento del hecho generador y sin embargo, la administración puede exigir su presentación porque la obligación de declarar es impuesta por la ley con independencia de que haya surgido o no el hecho imponible que genera la obligación de pagar el tributo. En este sentido véase: MONTERO TRABEL, José, "La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la Tramitación del Procedimiento de Gestión" en: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*, Palestra, 2006, Lima, p.467.

⁷ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

⁸ En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 27.



Ahora bien, conviene destacar que, tal como lo explica FERREIRO LAPATZA, en la actualidad se ha generalizado el uso de las autoliquidaciones de modo que el deudor tributario, al presentar la "declaración-liquidación", declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación de pago, y realiza el ingreso dinerario que corresponda⁹.

Como se aprecia, la declaración, determinación y pago de la deuda tributaria son tres conceptos jurídicamente distintos cuya realización conjunta podría crear confusión respecto de tal diferencia. En tal sentido, debe destacarse el carácter accesorio del deber de autoliquidar respecto del deber de declarar porque para que el sujeto pueda practicar esas operaciones de cuantificación del tributo, precisa partir de los datos fácticos, de hecho, que ha declarado haber realizado¹⁰.

Así, los hechos imponibles realizados –y que el sujeto incluye previa y simultáneamente en su declaración– son los que servirán de punto de partida para la autoliquidación, ya que son los hechos declarados los que se autoliquidan inmediatamente. En tal virtud, se afirma que el deber de autoliquidar presupone al de declarar. Su objeto es una prestación complementaria de la declaración. Se trata de un deber distinto pero de cumplimiento simultáneo, puesto que al realizarse el acto de declaración, el sujeto también ha de efectuar otras prestaciones que acompañan aquel acto, pero que son distintas de él, esto es, cuantificar la cuota resultante de los hechos imponibles realizados y declarados¹¹.

Se concluye entonces que de acuerdo con las normas citadas, la determinación de la obligación tributaria no solo corresponde a la Administración Tributaria –en virtud de su facultad de determinación– sino también al deudor tributario¹², en cumplimiento del deber jurídico de igual nombre, que se inicia¹³ –según el anotado artículo 60º– por acto o declaración, la que a su vez, conforme con lo indicado por el artículo 88º del Código Tributario, es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria que podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria¹⁴.

Es necesario destacar que la redacción del mencionado artículo 60º del Código Tributario no resulta muy precisa para distinguir el acto de declaración del acto de determinación en cuanto indica que la determinación de la obligación tributaria del deudor tributario se inicia por acto o declaración del mismo¹⁵, por lo que debe considerarse que dicha norma se remite tácitamente al primer párrafo del artículo 88º del anotado Código, el cual, al definir la declaración tributaria, señala que ésta podrá constituir la base para la liquidación. Al respecto, se entiende que con ello se alude a que el acto de autoliquidación presupone al de declaración, no refiriéndose a

⁹ Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Op. Cit.*, p. 150. Asimismo, de acuerdo con DURÁN ROJO, hasta mediados del Siglo XX, los regímenes tributarios nacionales se estructuraron sobre la base de la heterodeterminación, es decir, vía la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, lo que suponía para el contribuyente la inexistencia de actividad alguna tendente hacia ese fin. Sin embargo, la devastación organizativa que significó la II Guerra Mundial en la vida de los estados europeos originó que éstos crearan sistemas por los cuales comprometían acciones de los contribuyentes tendentes a la determinación de la deuda tributaria - autodeterminación. En este sentido, véase: DURÁN ROJO, Luis, "Los Deberes de Colaboración Tributaria. Un Enfoque Constitucional", en: *Vectigalia*, N° 2, Asociación Civil Vectigalia, 2006, Lima, p.19.

¹⁰ En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 29.

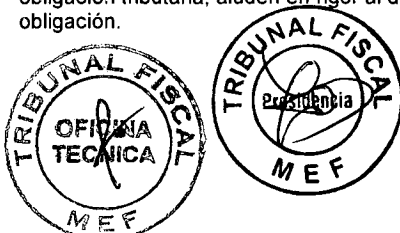
¹¹ Al respecto, véase: *Ibidem*.

¹² Al respecto nos referimos a aquellos tributos que deban ser liquidados por el deudor tributario, conforme con lo previsto por el artículo 3º del Código Tributario.

¹³ Sobre la autoliquidación, FERNÁNDEZ PAVÉS afirma que es "aquel acto realizado por un particular, en cumplimiento del deber de autoliquidar, por el que manifiesta su voluntad proponiendo a la Administración una determinada cuantía de su prestación tributaria por él calculada, y para cumplirla en tal cantidad, colaborando así en la gestión del tributo". Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 89.

¹⁴ Asimismo, el tercer párrafo del referido artículo 88º indica que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración.

¹⁵ Tampoco resultan muy precisos, entre otras normas, el cuarto párrafo del artículo 88º y los numerales 1, 7 y 8, del artículo 176º del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los cuales al referirse a la declaración que contiene la determinación de la obligación tributaria, aluden en rigor al documento que contiene los actos de declaración y de determinación de dicha obligación.



ambos actos como uno solo, sin perjuicio que éstos se manifiesten materialmente a través de un mismo documento.

Ahora bien, el artículo 88° antes citado dispone que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo establecido para su presentación y que vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la que conforme con el citado artículo, surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación¹⁶¹⁷.

Por su parte, el artículo 61° del Código Tributario señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria¹⁸, la que podrá modificarla cuando constate omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo actos administrativos como la resolución de determinación, la orden de pago o la resolución de multa, en concordancia con el primer párrafo del artículo 75° del anotado Código¹⁹.

A su vez, el artículo 76° del mismo Código prescribe que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Por tanto, como se ha señalado anteriormente y conforme se desprende de la concordancia de los citados artículos del Código Tributario, la autoliquidación realizada por el deudor tributario no constituye un acto definitivo pues se encuentra latente el ejercicio de la facultad de determinación por parte de la Administración, como resultado de su facultad de fiscalización. En efecto, dicha autodeterminación no enerva la facultad de fiscalización del ente fiscal mediante la cual constatará la veracidad de la determinación realizada por el deudor como resultado de la verificación de los datos consignados en su declaración²⁰, dictándose, de ser el caso, una resolución de determinación que reliquide la obligación tributaria²¹, siendo que dichas liquidaciones se efectúan en etapas que son excluyentes entre sí.

Bajo el marco jurídico mencionado, corresponde determinar si para acreditar la comisión de la infracción prevista por el inciso 1) del artículo 178° del citado Código, basta la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario o si para ello es necesario que la

¹⁶ En caso contrario, surtirá efecto si dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación, la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

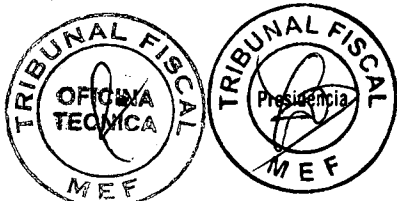
¹⁷ La figura de la declaración rectificatoria surgió por la "...posición de indefensión o al menos de desequilibrio, que suponía en un principio para los sujetos el no haberse previsto un procedimiento, para que pudieran instar la rectificación de propia autoliquidación por parte de la Administración..." Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 212. Ello explica la razón por la cual se ha instituido el derecho de rectificar de acuerdo con lo previsto por el artículo 92° del Código Tributario.

¹⁸ Ello en concordancia con el artículo 63° del citado Código, el cual establece que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria ya sea sobre base cierta, esto es, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma o sobre base presunta, es decir, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

¹⁹ El primer párrafo del artículo 75° del Código Tributario señala que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

²⁰ La liquidación de la obligación tributaria realizada por el administrado se convertirá en definitiva si con posterioridad la Administración Tributaria no determina dicha obligación en el término prescriptivo.

²¹ Según CLAVIJO HERNÁNDEZ, citado por GARCÍA NOVOA, la liquidación tributaria es un instrumento de generación de certidumbre en tanto supone la declaración de voluntad de la Administración sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria material, haciéndola inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión y considerando finalizada la función pública en el caso concreto. Al respecto, véase: GARCÍA NOVOA, César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Marcial Pons, 2000, Madrid, p. 216.



Administración Tributaria lleve a cabo su labor de determinación, detectándose de este modo la omisión por parte del deudor tributario a través de un procedimiento de fiscalización.

Al respecto cabe precisar que si bien la descripción del tipo infractor se refiere al incumplimiento del deber de declarar cuando alude a "*no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos (...) o declarar cifras o datos falsos (...)*", dichas conductas sólo tipificarán como infracción en la medida que influyan en la determinación de la obligación tributaria o en la medida que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario, esto es, en caso que se constate omisiones en la determinación del deudor tributario, incumpléndose de este modo con el deber de determinar.

En tal sentido, para incurrir en dicha infracción no basta que exista omisiones en la declaración o que la información declarada sea falsa sino que tales conductas deberán influir en la determinación de la obligación tributaria o generar aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario, sancionándose al administrado con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o el 50% del saldo o crédito determinado indebidamente²². Ello permite advertir que mediante el anotado tipo infractor, el legislador pretende disuadir el incumplimiento del deber de determinar la obligación tributaria –como consecuencia del incumplimiento de declarar– neutralizando o desincentivando que mediante las denominadas autoliquidaciones el deudor tributario proponga a la Administración un menor monto de tributo o un saldo o pérdidas tributarias o créditos mayores.

Cabe precisar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2° del Código Tributario, la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación y por tanto, ésta no nace del acto de determinación que es meramente declarativo de una situación jurídica consolidada y preexistente. En efecto, la obligación tributaria prevista por el proyecto abstracto de una norma legal se perfecciona, se constituye o efectiviza en el momento en que el hecho imponible tiene lugar.

Esta afirmación es de relevante significación, puesto que ello quiere decir que el acto de la determinación de la obligación tributaria, no representa un elemento constitutivo de aquella obligación, sino meramente declarativo de ella. Así, por ejemplo, tratándose de impuestos de liquidación mensual como el Impuesto General a las Ventas, el acto de determinación realizado por el deudor tributario tiene carácter declarativo respecto de todos los actos gravados que acaecieron durante el mes materia de determinación.

Dado que la autodeterminación realizada por el deudor tributario tiene carácter declarativo, su modificación –efectuada mediante la denominada declaración rectificatoria– tiene igual carácter. Y habida cuenta que ésta surtirá efecto con su presentación –siempre que se determine igual o mayor obligación que la anteriormente declarada– se modificará automáticamente la determinación inicial. En tal sentido, en adelante, sólo tendrá eficacia jurídica la liquidación rectificadora mas no la liquidación inicial (o anterior), lo que resulta consecuente con la unicidad de la determinación del tributo, en cumplimiento del deber del mismo nombre.

En efecto, considerando que las declaraciones rectificatorias son presentadas para modificar la declaración y determinación inicialmente realizadas por el deudor respecto del tributo y periodo correspondiente, aquellas no son independientes a las declaraciones precedentes. En tal virtud, no puede aseverarse jurídicamente que existen dos o más liquidaciones y mucho menos autónomas o comparables y, en consecuencia, tampoco puede afirmarse que con la presentación de la declaración rectificatoria queda acreditada la comisión de la aludida infracción. Por tanto, si la Administración inicia una fiscalización y realiza la determinación del tributo, sólo constatará la comisión de la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178°

²² Aplicable a personas y entidades generadores de renta de tercera categoría del régimen general.



del Código Tributario cuando establezca omisiones de la comparación de su liquidación (resolución de determinación) con aquella efectuada por el administrado tributario. Ésta, de ser el caso, será el resultado de las rectificaciones de la autodeterminación inicial.

Sobre el particular debe indicarse que en atención a la unicidad de la determinación de cargo del deudor tributario (que corresponde al deber y acto de determinar), en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, como la N° 244-1-2009, se ha señalado que en caso se presente una declaración rectificatoria en la que se determine una menor obligación tributaria a la establecida originalmente por el deudor tributario, sin que la Administración haya verificado esta última al término del plazo de sesenta días a que se refiere el artículo 88° del Código Tributario, en adelante solo tendrá efecto jurídicamente la determinación rectificadora mas no así la liquidación original.

Distinto es el caso de los "actos de declarar o de rectificar" (que no constituyen el acto de determinar de cargo del deudor tributario) respecto de los cuales su presentación reiterada (sin importar el monto del tributo que se rectifica) resulta objetiva y que acredita la comisión de la infracción prevista en el numeral 5) del artículo 176° del Código Tributario, siendo preciso anotar que cuando el artículo 88° señala que la declaración podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma, no contradice lo señalado en el mismo artículo que prevé que en caso que la determinación sea rectificadora (y en atención a la unicidad de la determinación) sólo tendrá eficacia esta última liquidación, considerando que el carácter de declaración "sustitutoria" –cuya reiterancia no es tipificada como infracción porque la liquidación recién tiene eficacia al vencimiento del plazo para la exigibilidad del tributo– únicamente tiene como objeto distinguirse de la declaración rectificatoria, la que es presentada después del mencionado vencimiento y cuya reiterancia ha sido contemplada como tal infracción, se entiende, a efecto de neutralizar el ejercicio abusivo de tal derecho y la obstaculización de la labor recaudatoria de la Administración.

Principios que rigen la actividad sancionadora de la Administración

Ahora bien, considerando los conceptos expuestos así como las normas interpretadas, es conveniente revisar la aplicación de los principios que rigen a la actividad sancionadora de la Administración con el fin de determinar la manera de acreditar la infracción bajo análisis.

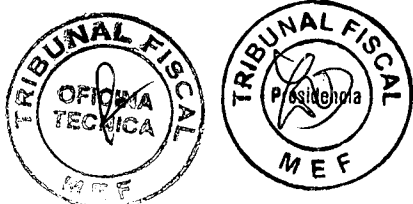
Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que la aplicación de una sanción administrativa constituye una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y, en particular, de la observancia de los derechos fundamentales²³. Entre estos principios, cabe destacar a los de tipicidad y presunción de licitud.

El artículo 171° del Código Tributario a partir de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 981, dispone que 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. Asimismo, el artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, señala que la potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los principios de tipicidad y presunción de licitud, entre otros.

Principio de Tipicidad

El numeral 4) del citado artículo 230° señala que por el principio de tipicidad solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación

²³ Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002.



extensiva o analogía. En tal sentido, el artículo el artículo 164° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, 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 presente Título o en otras leyes o decretos legislativos"*.

Tal como lo señala MORÓN URBINA, las conductas sancionables administrativamente únicamente pueden ser las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante la previsión cierta de aquello que la Administración considera ilícito²⁴. Por tanto, de conformidad con este principio, la ley debe describir específicamente la conducta o los conceptos jurídicos indeterminados que sirvan de guía para la determinación de las conductas ilícitas tanto para favorecer el conocimiento de la previsibilidad de la acción administrativa por parte del Estado, como para acotar el margen discrecional en asuntos sancionadores de la Administración y concretarlos en los supuestos tasados previamente. El citado autor agrega que está prohibido a los reglamentos administrativos, desarrollar una tipificación no subordinada a alguna ley autoritativa, o teniéndola altere su naturaleza, sus límites o adicione nuevas infracciones o sanciones o prever nuevas infracciones o sanciones diferentes a las que tienen cobertura legal; y que la tipificación es de interpretación restrictiva y concreta.

En el caso materia de análisis, dado que el tipo infractor se remite al acto de declaración, así como al acto de determinación de la obligación tributaria por parte del deudor tributario, por una interpretación sistemática por comparación normativa, a efecto de establecer la comisión de la infracción se debe acudir a las normas que regulan tales instituciones, las cuales han sido objeto de interpretación precedentemente.

En consecuencia, considerando que según lo dispuesto por el Código Tributario solo caben dos determinaciones de la obligación tributaria: una realizada por el deudor tributario (que incluye las modificaciones efectuadas por las declaraciones rectificatorias) y otra que es la practicada por la Administración como resultado del ejercicio de su facultad de fiscalización, en aplicación del principio de tipicidad solo podrá constatarse la comisión de dicha infracción (y establecer la sanción pecuniaria respectiva) de la observancia de ambas liquidaciones.

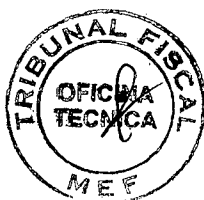
Cabe precisar que en atención al anotado principio, la infracción no puede ser extendida como resultado de la interpretación de las normas que establecen la sanción aplicable o de las que regulan los regímenes de incentivos y de gradualidad (menos aun si están contenidos en normas de carácter reglamentario, en virtud del principio de legalidad), dado que su objeto no es tipificar una conducta ilícita sino establecer la sanción aplicable o, en su caso, graduarla o rebajarla. Aseverar lo contrario significaría distorsionar la predictibilidad de aquel acto que clara e inequívocamente el legislador considera como ilícito y cuyo acaecimiento se pretende disuadir mediante la imposición de una sanción, pues se alteraría el cabal conocimiento sobre la exactitud de la conducta que se quiere neutralizar y que importa la comisión de dicha infracción por parte del administrado.

Principio de presunción de licitud

El numeral 9) del artículo 230° de la Ley N° 27444 establece que *"Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario"*.

Al respecto, MORÓN URBINA señala que conceptualmente esta presunción significa un estado de certeza provisional por la que ningún administrado, en su relación con las autoridades, debe aportar prueba sobre su inocencia sino que corresponde esta carga a la Administración. Asimismo, menciona que un administrado no puede ser sancionado sobre la base de un inferencia, de una sospecha, por su falta de apersonamiento o de presentación de descargo, por más razonable y lógica que pueda ser el planteamiento mental seguido por la autoridad.

²⁴ Al respecto, véase: Morón Urbina, Juan, *Comentarios a la Ley del Procedimiento General*, Gaceta Jurídica, 2006, p. 628.



Incluso la presunción de validez del acto administrativo cede a favor del derecho a la inocencia del administrado²⁵.

En consecuencia, si en el curso del procedimiento administrativo sancionador no llegara a formarse convicción de la ilicitud del acto deberá absolverse al administrado (*in dubio pro reo*), siendo necesario en todos los casos que exista la prueba que sea necesaria para destruir la presunción de licitud.

Ahora bien, según lo indicado por TALLEDO MAZÚ acerca del último párrafo del artículo 88º del Código Tributario antes mencionado –el cual establece que “*se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada*”– se presume que el declarante jura decir la verdad sobre el contenido de la declaración²⁶.

Sobre el particular, DURÁN ROJO, cuando evoca al autor citado precedentemente, señala que la autodeterminación se hace efectiva por medio de la declaración tributaria dirigida a la Administración Tributaria, en la que deben distinguirse tanto el acto de declarar, que produce efectos jurídicos y es una carga para el sujeto pasivo y el contenido de la declaración, que se presume cierto²⁷ y que constituye la base de la determinación que dicho órgano efectúa²⁸.

En consecuencia, atendiendo a lo señalado por la doctrina citada y a lo expuesto precedentemente, debe distinguirse los actos de declarar –que produce efectos jurídicos y que constituye una carga para el sujeto pasivo- del contenido presunto de la determinación contenida en tal declaración²⁹.

En tal sentido, en aplicación del principio analizado, no resulta suficiente verificar la comisión de la infracción bajo estudio sobre la base del contenido presunto del documento que contiene la declaración y determinación de la obligación tributaria, ni aseverar que sobre dicha base la Administración tiene los elementos de prueba suficientes, luego de una acreditación contrastada de los hechos, para atribuir dicha responsabilidad al deudor tributario. Por tanto, no puede afirmarse que con la sola presentación de una declaración rectificatoria se ha desvirtuado la presunción de licitud o de inocencia del administrado tributario³⁰.

En efecto, la omisión en las declaraciones de ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos o bien la falsedad de las cifras o datos declarados, a que se refiere el tipo infractor, solo puede contrastarse a través del ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración mediante la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, verificando los medios probatorios sobre los cuales el deudor sustentó los datos o cifras declaradas y, como resultado de ello, su autoliquidación.

²⁵ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Op. Cit.*, p. 635.

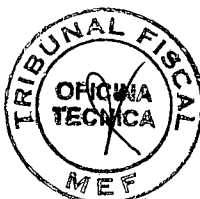
²⁶ En este sentido, véase: TALLEDO MAZÚ, César, *Manual del Código Tributario*, Economía y Finanzas, actualización a setiembre de 2008, Lima, p. 110.17. Sobre el particular, el citado autor afirma que dicha presunción no tiene ningún efecto legal.

²⁷ Cabe indicar que conforme se dispone en el artículo 42º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, “*Todas las declaraciones juradas (...) se presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario*”.

²⁸ Al respecto, véase: DURÁN ROJO, Luis, *Op. Cit.*, p. 20.

²⁹ Según el análisis económico, en el derecho sancionador el acusador debe satisfacer un nivel de prueba mayor que el del demandante en un caso civil pues porque sancionar a una persona inocente es peor que absolver a una persona culpable y porque la prosecución puede hacer que todos los recursos del Estado se pongan de su lado por lo que la imposición de una pesada carga de la prueba a la prosecución disminuye esta ventaja. Al respecto, véase COOTER, Robert y ULEN, Thomas: *Derecho y Economía*, Fondo de Cultura Económica, 1998, México D.F., pp. 548 y ss.

³⁰ Debe mencionarse que si bien el último párrafo del artículo 65º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 941, publicado el 20 de diciembre de 2003, señala que “*La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones*”, cabe precisar que éste se refiere a las presunciones determinativas de la deuda tributaria, las que son resultado de un procedimiento de fiscalización.



Cabe indicar que lo expuesto es consecuente con el sistema de responsabilidad objetiva previsto por el artículo 165° del Código Tributario³¹, pues la aplicación de la sanción solo procederá cuando se realice la constatación objetiva de los medios probatorios que sustentan la determinación tributaria y no únicamente por la sola razón del contenido presunto de un documento en el que se manifiesta la declaración y autodeterminación del deudor tributario³².

Al respecto, cabe invocar a TALLEDO MAZÚ, cuando al referirse al tipo infractor previsto en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario señala que una cifra o dato es falso cuando ésta no se adecua a la realidad de los hechos, vale decir, cuando no tiene sustento en la existencia ni cuantía real de las operaciones³³. Ello lleva a concluir que objetivamente las omisiones o datos falsos en las declaraciones solo podrán calificarse de tales como resultado del examen realizado en un procedimiento de fiscalización, y en el caso que dicha omisión o falsedad haya influido en una menor determinación de la obligación tributaria a la debida - girándose a tal efecto la resolución de determinación correspondiente-, se podrá atribuir la comisión de la infracción bajo análisis.

Si bien el artículo 166° de la Ley N° 27444 establece que los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento podrán ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquellos prohibidos por disposición expresa, ello en modo alguno puede llevar a atribuir la comisión de una infracción extendiendo sus alcances legales, sobre la base presunciones y sin que la Administración constate fehacientemente los elementos que constituyen la comisión de una infracción, dado que ello sería contrario, a los principios citados

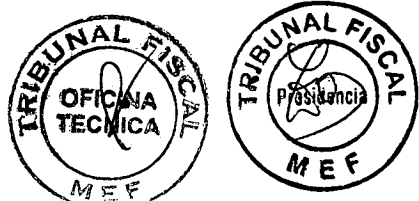
Asimismo, debe mencionarse que según los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4638-1-2005, publicada el 9 de agosto de 2005 con el carácter de observancia obligatoria, la resolución de determinación es integral y definitiva, por lo que mediante su emisión se finiquita la situación del deudor tributario frente al fisco, estableciendo en forma concluyente, entre otros, si los deudores tributarios declararon la determinación de la obligación tributaria en forma indebida y, de ser el caso, si incurrieron en la comisión de la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, lo que no resulta suficiente con la presentación de una declaración rectificatoria en la que se determine un mayor tributo al declarado originalmente, máxime si según lo previsto en el inciso c) del artículo 92° del mismo Código uno de los derechos de los deudores tributarios es rectificar su declaración jurada que contiene la determinación del tributo. Aseverar lo contrario podría llevar al absurdo de que la Administración Tributaria sancione a un deudor tributario por presentar dicha declaración rectificatoria y posteriormente, como resultado de una fiscalización advierta que la determinación original era la correcta, lo que permitiría apreciar que no se incurrió en la comisión de la infracción materia de grado y que por lo tanto la aplicación de la sanción resultaba arbitraria.

Por otro lado, debe manifestarse que no resultaría eficiente sancionar al administrado tributario cuando rectifique la omisión inicial de su autoliquidación. No solo porque ello desincentiva que los administrados subsanen voluntariamente dicha omisión y cumplan con su deber de determinar, sino porque el riesgo que crea el ente fiscal en los administrados para que cumplan dicho deber depende básicamente de su capacidad para ejercer su facultad fiscalizadora, la que le permite realmente detectar conductas evasivas; objetivo que no se logra en función a la

³¹ En tal sentido el artículo 165° del Código Tributario establece que La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

³² Distinto es el caso de los actos de declaración y de determinación respecto de los cuales la no observancia del plazo, lugar y forma –legalmente establecidos para su presentación– resulta objetiva, y cuyas omisiones se encuentran tipificadas como infracción en los numerales 1, 7 y 8, del artículo 176° del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.

³³ Al respecto, véase: TALLEDO MAZÚ, César, *Op. Cit.*, p. 229.



mera detección de determinaciones rectificadas por el deudor tributario dado que las mismas – al igual que las determinaciones originales– son presentadas en forma directa a dicha entidad³⁴.

Conclusión

Por lo expuesto, se concluye que si el deudor tributario rectifica el documento que contiene la determinación de la obligación tributaria, estableciendo un monto mayor de tributo, no se acredita la comisión de la infracción prevista por el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario. En tal sentido, solo se acredita dicha infracción con el resultado de la fiscalización efectuada por la Administración y por tanto con la emisión de la resolución de determinación correspondiente.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.

FUNDAMENTO

De acuerdo con lo dispuesto por el ordenamiento tributario, además de la obligación tributaria sustancial –que nace como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible previsto por la norma– se han establecido deberes de colaboración que son de cargo de los administrados. Estos deberes forman parte del denominado derecho tributario formal y pretenden facilitar el control por parte del ente fiscal respecto del nacimiento de la obligación tributaria, de una exacta determinación del tributo y de su efectivo cumplimiento. Dos de los deberes formales establecidos por nuestro ordenamiento son los de declarar y determinar la obligación tributaria.

Según lo previsto por el artículo 59° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, por el acto de determinación de la obligación tributaria: a) el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, y b) la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte, el artículo 60° del mismo Código establece que la determinación de la obligación tributaria se inicia ya sea por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros.

En relación con la declaración efectuada por el deudor tributario, el artículo 88° del citado Código, modificado por Decreto Legislativo N° 953³⁵, prevé que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Agrega dicha norma que los deudores tributarios deben consignar en su declaración, en forma correcta y

³⁴ Cabe precisar que respecto del "acto de rectificar" sólo se ha tipificado la comisión de una infracción, que es la contenida en el numeral 5) del artículo 176° del Código Tributario, consistente en presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y periodo, con lo cual se pretende neutralizar las "rectificaciones" reiteradas, lo que a su vez podría implicar el ejercicio abusivo de tal derecho y la obstaculización de la labor recaudatoria de la Administración. Así, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones aplicable a Personas y Entidades Generadores de Renta de Tercera Categoría - Régimen General, modificada por Decreto Legislativo N° 953, se sanciona dicha infracción con una multa fija (40% de la UIT); esto es, un monto fijo independientemente al importe del tributo rectificado.

³⁵ Publicado el 5 de febrero de 2004.



sustentada, los datos solicitados por la Administración, y que se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada:

Asimismo, la anotada norma señala que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria puede ser sustituida dentro del plazo establecido para su presentación y que una vez vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, y en caso contrario, surtirá efecto si dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación, la Administración Tributaria no emitiese pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

El deber de declarar –en el caso de la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria o declaración determinativa, que es la que nos ocupa en el presente caso- es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– que la Administración necesita conocer para poder determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria³⁶. Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha configurado anteriormente³⁷, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley.

Por su parte, el deber de determinar consiste "*en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación*"³⁸.

De acuerdo con nuestro Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede realizarla tanto el deudor como la Administración Tributaria, tratándose en el primer caso de una autodeterminación o autoliquidación, entendida ésta como el deber establecido por ley a cargo de un particular legitimado, que consiste en la realización de todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imponibles declarados por éste³⁹.

Como anota FERREIRO LAPATZA, en la actualidad se ha generalizado el uso de las autoliquidaciones, de tal manera que el deudor tributario, al presentar la "declaración-liquidación", declara ante la Administración que ha realizado un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, cuantifica en concreto su obligación de pago, y realiza el ingreso dinerario que corresponda⁴⁰. Así, los hechos imponibles declarados sirven de base para la autoliquidación.

En ese sentido, como afirma PÉREZ ROYO, se advierte que con la autoliquidación quedan confundidos en un solo acto las operaciones materiales de declaración, liquidación y pago⁴¹, lo que evidencia en este supuesto una estrecha relación entre la declaración y la determinación, y por lo tanto, cabe afirmar que cuando el deudor tributario presenta una declaración referida a la

³⁶ Al respecto, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, 1995, Madrid, p. 95.

³⁷ Al respecto, véase: MONTERO TRAIBEL, José, "La Declaración Jurada Tributaria. Un Aspecto de la Tramitación del Procedimiento de Gestión" en: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*, Palestra, 2006, Lima, p.467

³⁸ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 537. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que la actividad de liquidación de tributos comprende a los actos dirigidos a la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y de la cantidad a pagar, siendo que dichos actos pueden estar encomendados ya sea a la Administración Tributaria como a los administrados. Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol II, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.150.

³⁹ En este sentido, véase: FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *Op. Cit.*, p. 27.

⁴⁰ Al respecto, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Op. Cit.*, p. 150.

⁴¹ En tal sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 2000, Madrid, p. 193.



determinación de la obligación tributaria, ambos deberes, el de declarar y determinar, se entrelazan en uno solo, obteniéndose finalmente la determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, con el fin de inducir al correcto cumplimiento de estos deberes dada su relevancia en la satisfacción de la obligación tributaria, nuestro ordenamiento ha tipificado como infracción ciertas conductas que importan su inobservancia⁴², y por tanto dificultan la labor de control de la Administración Tributación respecto al cumplimiento de la obligación tributaria.

Así, el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario⁴³ tipifica como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, *"No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares"*⁴⁴.

De acuerdo con la norma en mención, constituye infracción omitir declarar información o declarar información falsa que incida en la determinación de la obligación tributaria, como es la relativa a la realización del hecho imponible y su base imponible.

Ahora bien, teniendo en cuenta que lo que el deudor tributario consigne en su declaración afectará la determinación de la obligación tributaria, el Código Tributario prevé en su artículo 88° que aquél debe consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración, la cual se presume jurada sin admitir prueba en contrario. En tal sentido, se entiende que el sujeto obligado por ley a presentar la declaración jurada relacionada con la determinación de la obligación tributaria, no solo cumple su deber cuando la presenta en el plazo legal establecido, sino cuando la presenta consignando información correcta y conforme a la realidad.

En efecto, no basta la sola presentación del documento que contenga la declaración tributaria. Por el contrario, toda vez que la determinación de la obligación tributaria puede iniciarse mediante la declaración del deudor, anunciándose mediante ella el acaecimiento del hecho imponible, la base de cálculo del tributo y su cuantía, es imperativo que ésta deba hacerse en forma correcta y sustentada⁴⁵.

Se aprecia entonces que cuando se presenta una declaración relacionada con la determinación del tributo, no se hace un mero aporte mecánico de datos sino que previamente debe realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables⁴⁶, siendo que lo declarado y

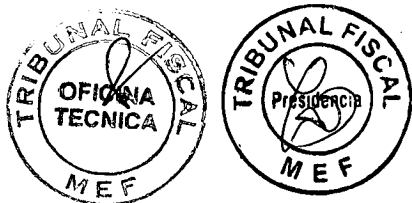
⁴² Según el artículo 164° del Código Tributario, la infracción tributaria es definida como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos. Por su parte, el artículo 165° del mismo Código prescribe que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

⁴³ Modificado por el Decreto Legislativo N° 953.

⁴⁴ Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, el artículo 178° en sus numerales 1) y 2) establecía lo siguiente: *"Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:*
1 *No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.*
2. *Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario"*.

⁴⁵ Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José, *Op. Cit.*, pp. 470 y ss.

⁴⁶ Al respecto, véase: MONTERO TRABEL, José, *Ibidem*. En igual sentido, GIULIANI FONROUGE señala que no es posible sostener que la declaración constituye una mera aplicación del impuesto *"porque no consiste en un mero silogismo, sino que comprende la realización de operaciones intelectuales vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas tributarias, que ponen de manifiesto un proceso*



determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente.

Esta labor del deudor tributario, que coadyuva para la determinación final de la obligación tributaria a su cargo, es de tal importancia que el Código Tributario presume que dicha declaración es jurada, lo cual es consecuente con la valoración previa que debe realizarse antes de presentar la declaración determinativa⁴⁷ y genera una doble responsabilidad: la primera, en relación con los montos a ingresar al fisco (que deben ser los determinados), y la segunda en relación con la infracción cometida por no realizar una declaración y determinación acorde con la realidad⁴⁸.

Ahora bien, la declaración determinativa presentada por el obligado no tiene carácter definitivo pues la ley prevé la posibilidad de que él mismo pueda modificarla a través de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, encontrándose latente además el ejercicio por parte de la Administración de su facultad de fiscalización o verificación a la que está sujeta dicha declaración⁴⁹, pudiendo, de ser el caso, modificar la determinación realizada por el deudor.

En cuanto a la presentación y efectos de las declaraciones rectificatorias, el artículo 88° del Código Tributario prevé que vencido el plazo establecido para su presentación, la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria puede ser rectificada dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación en el caso que determine mayor obligación.

Dicha rectificación, realizada a través de una segunda declaración jurada⁵⁰, tiene por finalidad corregir lo consignado en la primera declaración presentada, donde se determinó una obligación tributaria menor a la que correspondía, por haberse omitido datos relativos a su determinación o proporcionado datos inexactos o que no se correspondían con lo acaecido en la realidad. Esta declaración, según lo dispone el Código Tributario, surte efecto de manera inmediata al contener una mayor obligación tributaria.

En este caso, se tiene que el obligado al presentar la primera declaración jurada incumplió el deber de declarar en forma correcta y sustentada, situación que queda evidenciada con la presentación de la declaración rectificatoria que corrige las omisiones o inexactitudes en los datos que contenía la primera, acreditándose de esta forma la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, toda vez que con esta última declaración queda comprobado que no se incluyó en la declaración tributaria ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o se aplicó tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que

intelectivo y técnico complejo, característico de la determinación de la obligación". Al respecto, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, Op. Cit., p. 548.

⁴⁷ Ello es concordante con lo dispuesto por el artículo 42° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según el cual todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario.

⁴⁸ En este sentido, véase: MONTERO TRABEL, José, Op. Cit., p. 471.

⁴⁹ En efecto, el artículo 61° del Código Tributario establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, la orden de pago o la resolución de multa, en concordancia con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 75° del mismo Código.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 108° del anotado Código, después de la notificación, la Administración podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando se detecten los hechos contemplados por el numeral 1) del artículo 178°, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración y el deudor tributario; y cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo, estando facultada a señalar cuáles son estos casos y a dictar el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos.

⁵⁰ Al igual que la declaración jurada original, la rectificatoria no es constitutiva sino declarativa de hechos que acaecieron y que se corresponden con los hechos generadores de obligaciones previstos por las normas tributarias.



correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o se declaró cifras o datos falsos u omitió circunstancias en las declaraciones, que influyeron en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaron aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Así, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario, acredita la comisión de la infracción antes mencionada, la que se determina en forma objetiva de acuerdo con el artículo 165° del Código Tributario.

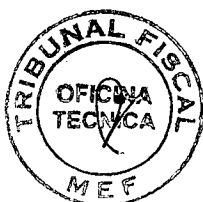
En el mismo sentido el Código Tributario al regular la cuantificación de la sanción así como la aplicación del régimen de incentivos reconoce la posibilidad de acreditar la referida infracción a través de la presentación de la declaración jurada rectificatoria. En efecto, las Tablas de Infracciones y Sanciones del citado Código prevén que la sanción bajo comentario se calculará en base al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución, precisándose que en el caso de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, *“el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del periodo o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho periodo o ejercicio.”*⁵¹. Esto es, el tributo omitido o saldo u otro concepto similar determinado indebidamente puede obtenerse de la diferencia entre la declaraciones presentadas por el deudor tributario, como en el presente caso, entre la declaración original y la rectificatoria que determina mayor obligación tributaria.

Ello también se desprende de lo dispuesto por el artículo 179° del citado Código, que regula el régimen de incentivos aplicable a la sanción de multa impuesta por la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178°, toda vez que determina la rebaja de la sanción en función a la oportunidad en que el deudor cumple con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad, esto es, en la declaración jurada original.

En tal sentido, de una lectura conjunta de las normas que regulan los deberes de declarar y determinar la obligación tributaria así como la infracción y sanción prevista por su incumplimiento, cabe concluir que la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario se acredita con la presentación de una declaración jurada rectificatoria mediante la que se determine una mayor obligación tributaria. Ello, sin perjuicio de la facultad de la Administración de modificar posteriormente dicha determinación a través del respectivo procedimiento de fiscalización o verificación. En tal caso, según los resultados de dicho procedimiento, la Administración podrá revocar, modificar, sustituir o complementar la resolución de multa emitida por la infracción que se comprobó con la referida declaración rectificatoria, de conformidad con lo establecido por el artículo 108° del mismo Código.

Cabe agregar que entender que la comisión de la infracción aludida solo se acredita con el resultado de la fiscalización llevada a cabo por la Administración, además de ser una conclusión a la que no se arriba del análisis efectuado, implicaría vaciar de contenido y propósito a los deberes antes mencionados, pues como se ha indicado, su cumplimiento no consiste en una mera transmisión mecánica de datos sino que supone hacer una valoración previa de hechos y normas cuya exactitud y veracidad coadyuve al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la Administración, buscándose desincentivar la declaración y determinación de obligaciones que no tienen sustento en la realidad.

⁵¹ Según modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953. En el mismo sentido se puede apreciar el contenido de las tablas sustituidas por el Decreto Legislativo N° 981.



IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

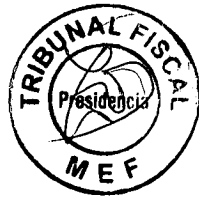
DESCRIPCIÓN

La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario no acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.

PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 953

Artículo 59°.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

"Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo".

Artículo 60°.- INICIO DE LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

"La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. Por acto o declaración del deudor tributario.

2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias".

Artículo 61°.- FISCALIZACION O VERIFICACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

"La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa".

Artículo 75°.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACION O VERIFICACION

"Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso".

Artículo 76°.- RESOLUCION DE DETERMINACION

"La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria".

Artículo 88°.- LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

"La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.



La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que se señale para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario surtirá efectos si dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades.

No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y periodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que esta determine una mayor obligación.

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada”.

Artículo 92°.- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

“Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a: (...)

c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia...”.

Artículo 108°.- REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN

“Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:

1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del Artículo 178, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario; y,
2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

La Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda.



Tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con excepción del caso de connivencia a que se refiere el numeral 1 del presente artículo, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.”

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 165°.- DETERMINACION DE LA INFRACCION, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES

“La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos”.

Artículo 171°.- PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA⁵²

“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 178°.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

“Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares”.

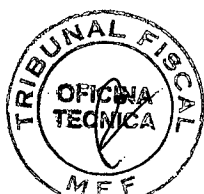
TABLA I

“CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO (INFRACCIONES Y SANCIONES)

PERSONAS Y ENTIDADES GENERADORES DE RENTA DE TERCERA CATEGORÍA (...)

INFRACCIÓN	REFERENCIA	SANCIÓN
6. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	Artículo 178°	
No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la	Numeral 1	50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida

⁵² Texto según la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.



determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.		indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (15)
--	--	---

(...)

(15) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas”⁵³.

TABLA II

“CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO (INFRACCIONES Y SANCIONES)

PERSONAS NATURALES, QUE PERCIBAN RENTA DE CUARTA CATEGORÍA, PERSONAS ACOGIDAS AL RÉGIMEN ESPECIAL DE RENTA Y OTRAS PERSONAS Y ENTIDADES NO INCLUIDAS EN LAS TABLAS I Y III, EN LO QUE SEA APLICABLE (...)

INFRACCIÓN	REFERENCIA	SANCIÓN
6. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	Artículo 178°	
No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.	Numeral 1	50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (15)

⁵³ De acuerdo con la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 981, la nota 21 de dicha tabla dispone lo siguiente:

“(21) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas”.



(...)

(15) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas⁵⁴.

TABLA III

“CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO (INFRACCIONES Y SANCIONES)

PERSONAS Y ENTIDADES QUE SE ENCUENTRAN EN EL NUEVO RÉGIMEN ÚNICO SIMPLIFICADO (...)

INFRACCIÓN	REFERENCIA	SANCIÓN
6. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	Artículo 178°	
No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde de en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.	Numeral 1	50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (15)

(...)

(15) El tributo omitido será la diferencia entre la cuota mensual del período, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y la cuota mensual declarada por dicho período o ejercicio.

Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o la pérdida indebidamente declarada será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar

⁵⁴ De acuerdo con la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 981, la nota 21 de dicha tabla dispone lo siguiente:

“(21) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas. Para tal efecto, se entiende por tributo resultante”.



o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas”⁵⁵.

LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL, LEY N° 27444

Artículo 42°.- Presunción de veracidad

“42.1 Todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario...”.

Artículo 166°.- Medios de prueba

“Los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento podrán ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquellos prohibidos por disposición expresa”.

Artículo 230°.- Principios de la potestad sancionadora administrativa

“La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales: (...)

4. *Tipicidad.- 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. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley permita tipificar por vía reglamentaria.*
(...)

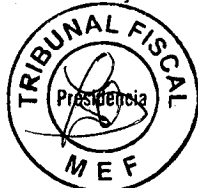
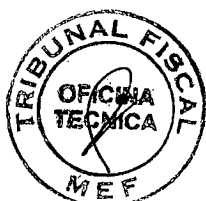
9. *Presunción de licitud.- Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario.*
(...)”.

⁵⁵ De acuerdo con la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 981, la nota 13 de dicha tabla dispone lo siguiente:

“(13) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas”.



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 196-1-1998 (6 de marzo de 1998)

"(...)

Que la recurrente incluyó en su Declaración Pago original correspondiente a noviembre de 1992, el crédito fiscal del mes como el saldo de crédito del mes anterior con error, lo que dio lugar a la determinación de un Impuesto Selectivo al Consumo a pagar por S/. 4 848;

Que posteriormente subsanó el error y presentó una Declaración Rectificatoria declarando un menor crédito fiscal del mes como del mes anterior, lo que dio origen a un Impuesto Selectivo al Consumo a pagar mayor, ascendente a S/. 24 848;

Que en tal sentido, la Administración considera que en virtud a lo establecido en el artículo 89° del Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859, la primera declaración jurada rectificatoria surtió todos sus efectos con su presentación, quedando determinada la obligación tributaria del Impuesto Selectivo al Consumo para noviembre de 1992 en S/. 24 848; por lo que al no haber determinado correctamente en su declaración pago original el monto de la obligación tributaria que le correspondía, la multa impuesta resulta arreglada a Ley".

RTF N° 3103-3-2009 (3 de abril de 2009)

"(...)

Que el numeral 1 del artículo 178° del citado Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953⁵⁶, señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.(...)

Que por su parte, el cuarto y quinto párrafos del artículo 88° del citado código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, establecen que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, y que vencido éste, la declaración podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción, y agrega que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación.

Que de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 196-1-98, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de abril de 1998, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la presentación de declaración jurada rectificatoria acredita la declaración de cifras falsas en la declaración original.

Que de la documentación obrante en autos se aprecia que la Resolución de Multa N° (...) materia de impugnación (foja 76), fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al mes de diciembre de 2004, declarado mediante el

⁵⁶ Vigente desde el 6 de febrero de 2004.



Formulario PDT 621 (...), señalándose como fecha de la infracción el 24 de enero de 2005 y fijándose una multa equivalente al 50% del tributo omitido, ascendente a S/. 134 748,00 más los intereses correspondientes.

Que la recurrente presentó el 24 de enero de 2005 la declaración jurada del pago a cuenta y período aludidos, mediante el Formulario PDT 621 N° (...), en la que consignó una "Base Imponible" de S/. 7 073 361,00 (Casilla 301) y el Sistema "B" para la determinación de pagos a cuenta con un porcentaje de 2% (Casilla 315), obteniéndose un "Impuesto Resultante" de S/. 141 467,00 (Casilla 312). A este monto se le dedujo "Otros Créditos Permitidos por la Ley" por S/. 141 467,00, (Casilla 306) resultando un importe a pagar de S/. 0,00 (Casilla 307).

Que posteriormente, mediante el Formulario PDT 621 N° (...), la recurrente rectificó la mencionada declaración, señalando la misma base imponible y cambiando la determinación de pagos a cuenta de acuerdo al Sistema "A" con un coeficiente de 0,0581 (Casilla 380), obteniéndose un "Impuesto Resultante" de S/. 410 962,00 (Casilla 312). A este monto se le dedujo "Otros Créditos Permitidos por la Ley" por S/. 410 962,00 (Casilla 306), resultando un importe a pagar de S/. 0,00 (Casilla 307).

Que de lo expuesto, se tiene que la declaración rectificatoria surtió efecto con su presentación al haber determinado mayor obligación tributaria que la establecida en la declaración original, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88° del Código Tributario precitado, toda vez que como consecuencia de la modificación del sistema de determinación de pagos a cuenta de un porcentaje del 2% a un coeficiente de 0,0581, el impuesto resultante declarado originalmente de S/. 141 467,00 aumentó a S/. 410 962,00, por lo que en tal sentido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario".

