



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA INVERSIÓN PARA EL DESARROLLO RURAL Y LA SEGURIDAD ALIMENTARIA"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2013-11

TEMA : DETERMINAR LOS ALCANCES Y REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA QUE SE PRODUZCA EL ACOGIMIENTO PARCIAL AL RÉGIMEN DE INCENTIVOS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 179º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, POR LAS INFRACCIONES TIPIFICADAS EN LOS NUMERALES 1) Y 2) DEL ARTÍCULO 178º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

FECHA	:	21 de marzo de 2013
HORA	:	12:00 p.m.
MODALIDAD	:	Video Conferencia
LUGAR	:	Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro
ASISTENTES	:	Licette Zúñiga D. Luis Ramírez M. Sergio Ezeta C. Víctor Castañeda A. Raúl Queuña D. Miguel De Pomar S. Caridad Guarniz C. Jesús Fuentes B. Pedro Velásquez L.R. Marco Huamán S. José Martel S. Doris Muñoz G. Carmen Terry R. Cristina Huertas L. Rossana Izaguirre L.I. Renée Espinoza B. Lily Villanueva A. Carlos Moreano V. Luis Cayo Q. Juana Pinto de A. Roxana Ruiz A. Zoraida Olano S.
NO ASISTENTES	:	Marina Zelaya V. (Vacaciones en la fecha de la votación)

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

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

*"En el caso de las infracciones previstas por los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, si el deudor*

*tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del citado código se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida, siendo posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el referido artículo 179°.*

*Asimismo, tratándose de dichas sanciones, procede el acogimiento parcial al régimen de incentivos en el caso de la rebaja del 50%, si es que surtió efectos la notificación de una orden de pago emitida en función a lo subsanado previamente mediante una declaración rectificatoria que determinó una mayor obligación tributaria. En este supuesto, también es posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción.*

*Si se ha notificado una resolución de determinación y se presenta una declaración rectificatoria determinando un monto de deuda aún mayor, procederá el acogimiento parcial al régimen de incentivos aplicándose el porcentaje de rebaja que corresponda según el momento en que se efectúe dicho acogimiento. En este caso, también será posible el acogimiento haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el citado artículo 179°.*

*El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano".*

**TEMA: DETERMINAR LOS ALCANCES Y REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA QUE SE PRODUZCA EL ACOGIMIENTO PARCIAL AL RÉGIMEN DE INCENTIVOS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 179º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, POR LAS INFRACCIONES TIPIFICADAS EN LOS NUMERALES 1) Y 2) DEL ARTÍCULO 178º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

PROUESTA 1	PROUESTA 2
<p>La subsanación parcial de la infracción cometida, mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria correspondiente, determinará que se apliquen parcialmente las rebajas a que hace referencia el artículo 179º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, en el caso de las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178º del citado código, siempre que se hubiera cancelado la totalidad de la sanción correspondiente con la rebaja respectiva.</p> <p>Asimismo, tratándose de dichas sanciones, no es aplicable el acogimiento parcial al régimen de incentivos en el caso de la rebaja del 50%, si es que surtió efectos la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa correspondientes vinculadas a la infracción que es materia de sanción, salvo que después de la notificación de los indicados valores se hubiera presentado una declaración rectificatoria que determine una mayor obligación, caso en el que procederá el acogimiento parcial con la rebaja correspondiente, solo por la omisión aun no detectada y subsanada, que determina la existencia de una mayor obligación tributaria y siempre que se pagara la totalidad de la multa correspondiente con la rebaja respectiva.</p> <p>Fundamento: Ver propuesta 1 del Informe.</p>	<p>En el caso de las infracciones previstas por los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, si el deudor tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen de incentivos previsto por el artículo 179º del citado código se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida, siendo posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el referido artículo 179º.</p> <p>Asimismo, tratándose de dichas sanciones, procede el acogimiento parcial al régimen de incentivos en el caso de la rebaja del 50%, si es que surtió efectos la notificación de una orden de pago emitida en función a lo subsanado previamente mediante una declaración rectificatoria que determinó una mayor obligación tributaria. En este supuesto, también es posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción.</p> <p>Si se ha notificado una resolución de determinación y se presenta una declaración rectificatoria determinando un monto de deuda aún mayor, procederá el acogimiento parcial al régimen de incentivos aplicándose el porcentaje de rebaja que corresponda según el momento en que se efectúe dicho acogimiento. En este caso, también será posible el acogimiento haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el citado artículo 179º.</p> <p>Fundamento: Ver propuesta 2 del Informe.</p>

Vocales		
Dra. Olano		X
Dra. Zúñiga		X
Dra. Amico		X
Dr. Ramírez		X
Dra. Zelaya	VACACIONES	VACACIONES
Dr. Ezeta		X
Dr. Castañeda	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. De Pomar		X
Dra. Flores		X
Dra. Guarniz		X
Dr. Fuentes		X
Dra. Cogorno	X	
Dr. Velásquez	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz		X
Dra. Meléndez		X
Dra. Terry		X
Dra. Huertas		X
Dr. Falconí		X
Dra. Izaguirre		X
Dra. Espinoza		X

Dra. Márquez		X
Dra. Villanueva		X
Dr. Moreano	X(*)	
Dr. Cayo	X	
Dr. Sarmiento	X	
Dra. Pinto	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Ruiz	X	
Total	13 + 1(*)	18

(\*)**VOTO SINGULAR DEL VOCAL MOREANO VALDIVIA:**

"Debe precisarse que aunque la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario y la Tabla de Infracciones y Sanciones anexa a dicho Código aluden a dos deberes formales de cargo de los administrados tributarios: 1) El "deber de declarar" y; 2) El "deber de determinar" la obligación tributaria –el que presupone el "deber de declarar– en rigor el objeto de dicho tipo infractor es disuadir el incumplimiento del "deber de determinar o de autoliquidar", sancionándose mediante una multa la omisión en la determinación de la obligación tributaria o, de ser el caso, la indebida determinación del saldo a favor, crédito, perdida, entre otros.

Ahora bien, en atención al principio de proporcionalidad mediante el artículo 179º del Código Tributario el legislador estableció el Régimen de Incentivos para las multas aplicables para las infracciones tipificadas en el artículo 178º del mismo Código, contemplando la rebaja de dichas sanciones pecuniarias en el porcentaje correspondiente si el infractor en forma voluntaria –en el tramo respectivo– cumple con dos condiciones concurrentes: a) Subsanar la omisión del deber formal a que se refiere la infracción cometida y, b) Pagar el total de la multa rebajada.

En tal sentido, cuando el artículo 179º del Código Tributario contempla la "subsanación parcial", tratándose de la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178º del mismo Código dicha subsanación sólo puede referirse a la corrección de la omisión del "deber de determinar", modificando la indebida liquidación anteriormente declarada mediante la declaración rectificatoria respectiva, mas no cabe entender que la anotada subsanación corresponda a la cancelación parcial de la multa rebajada, la que, conforme se indicara en el párrafo precedente, debe ser pagada en su totalidad cualquiera fuera el tramo de acogimiento; señalar lo contrario implicaría extender los alcances de la norma de beneficio bajo examen, lo que está proscrito por la Norma VIII del Título Preliminar del mencionado cuerpo normativo".

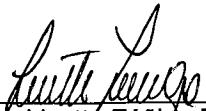
TEMA :

DETERMINAR LOS ALCANCES Y REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA QUE SE PRODUZCA EL ACOGIMIENTO PARCIAL AL RÉGIMEN DE INCENTIVOS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 179º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, POR LAS INFRACCIONES TIPIFICADAS EN LOS NUMERALES 1) Y 2) DEL ARTÍCULO 178º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

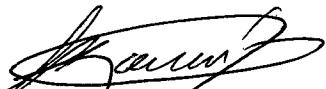
PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.		
	PROPIUESTA 1	PROPIUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario.
<b>Vocales</b>		
Dra. Olano	X	
Dra. Zúñiga	X	
Dra. Amico	X	
Dr. Ramírez	X	
Dra. Zelaya	VACACIONES	
Dr. Ezeta	X	VACACIONES
Dr. Castañeda	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. De Pomar	X	
Dra. Flores	X	
Dra. Guarniz	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Cogorno	X	
Dr. Velásquez	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Meléndez	X	
Dra. Terry	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Falconí	X	
Dra. Izaguirre	X	
Dra. Espinoza		X
Dra. Márquez		X
Dra. Villanueva		X
Dr. Moreano	X	
Dr. Cayo	X	
Dr. Sarmiento	X	
Dra. Pinto	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Ruiz	X	
<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>3</b>

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 iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



Licette Zúñiga Dulanto



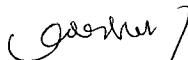
Luis Ramírez Mío



Víctor Castañeda Altamirano



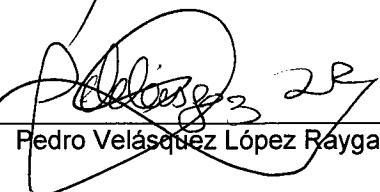
Raúl Queuña Díaz



Ada Flores Talavera



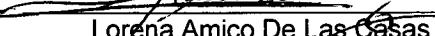
Jesús Fuentes Borda



Pedro Velásquez López Raygada



Elizabeth Winstanley Patio



Lorena Amico De Las Casas



Sergio Ezeta Carpio



Mariella Casalino Mannarelli



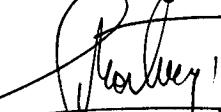
Miguel de Pomar Shirota



Caridad Guarniz Cabell



Ana María Cogorno Prestinoni



Marco Huamán Sialer



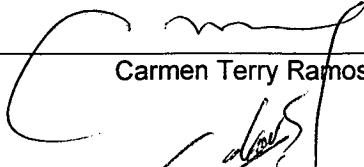
José Martel Sánchez



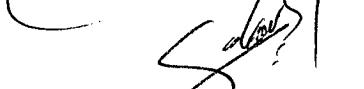
Doris Muñoz García



Patricia Meléndez Kohatsu



Carmen Terry Ramos



Gary Falconí Sinche



Renée Espinoza Bassino



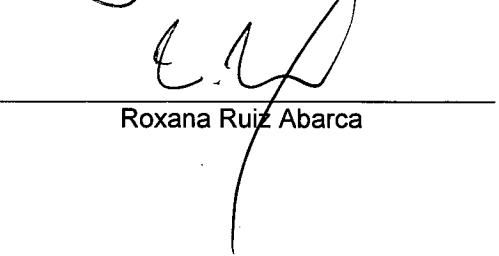
Lily Villanueva Aznarán



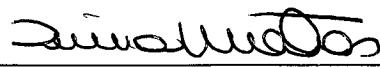
Jorge Sarmiento Díaz



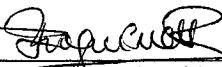
Juana Pinto de Aliaga



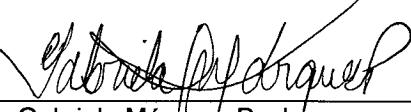
Roxana Ruiz Abarca



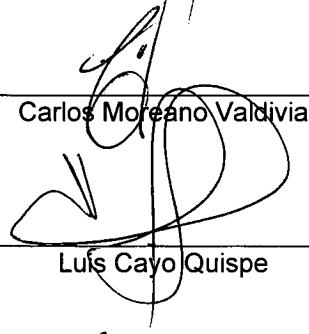
Cristina Huertas Lizarzaburu



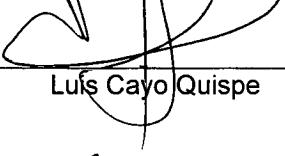
Rossana Izquierre Llampasi



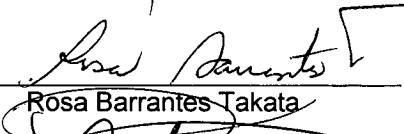
Gabriela Márquez Pacheco



Carlos Moreano Valdivia



Luis Cayo Quispe



Rosa Barrantes Takata



Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2013-11

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA: DETERMINAR LOS ALCANCES Y REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA QUE SE PRODUZCA EL ACOGIMIENTO PARCIAL AL RÉGIMEN DE INCENTIVOS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 179º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, POR LAS INFRACCIONES TIPIFICADAS EN LOS NUMERALES 1) Y 2) DEL ARTÍCULO 178º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

### I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El primer párrafo del artículo 179º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, señalaba que la sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas por el artículo 178º, se sujetaría al régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpliera con cancelarla con la rebaja correspondiente.

Según la regulación del mencionado régimen, la sanción era rebajada en distintos porcentajes (90%, 70% o 60%) según el momento en el que se subsanara la infracción cometida. Asimismo, se preveía que una vez notificada la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, o la resolución de multa, la sanción sería rebajada en un cincuenta por ciento (50%) solo si, antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, el deudor tributario cancelaba la orden de pago o la resolución de determinación y la resolución de multa notificadas, siempre que no interpusiera medio de impugnación alguno.

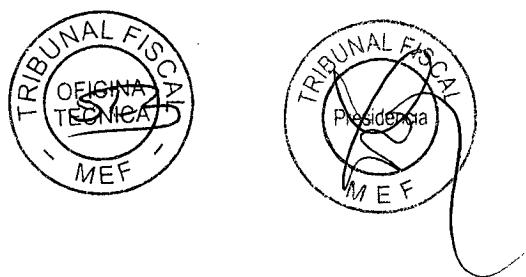
El citado artículo indicaba también que en el caso que el deudor tributario subsanara parcialmente el incumplimiento, el régimen se aplicaría en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida.

En este contexto, es necesario establecer los requisitos que debían cumplirse para que se produzca el acogimiento parcial a dicho régimen.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1113, el cual establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, entre otras, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

### II. ANTECEDENTES

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



### **III. PROPUESTAS**

#### **PROPUESTA 1**

##### **DESCRIPCIÓN**

La subsanación parcial de la infracción cometida, mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria correspondiente, determinará que se apliquen parcialmente las rebajas a que hace referencia el artículo 179º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, en el caso de las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178º del citado código, siempre que se hubiera cancelado la totalidad de la sanción correspondiente con la rebaja respectiva.

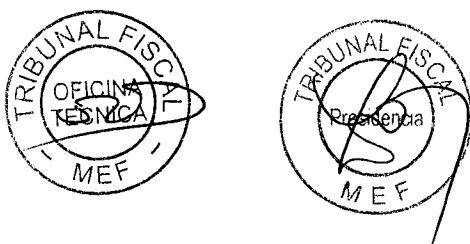
Asimismo, tratándose de dichas sanciones, no es aplicable el acogimiento parcial al régimen de incentivos en el caso de la rebaja del 50%, si es que surtió efectos la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa correspondientes vinculadas a la infracción que es materia de sanción, salvo que después de la notificación de los indicados valores se hubiera presentado una declaración rectificatoria que determine una mayor obligación, caso en el que procederá el acogimiento parcial con la rebaja correspondiente, solo por la omisión aun no detectada y subsanada, que determina la existencia de una mayor obligación tributaria y siempre que se pagara la totalidad de la multa correspondiente con la rebaja respectiva.

##### **FUNDAMENTO**

El artículo 179º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF señala que:

*"La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en el artículo precedente, se sujetará al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente:*

- a) Será rebajada en un noventa por ciento (90%) siempre que el deudor tributario cumpla con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo o período a regularizar.
- b) Si la declaración se realiza con posterioridad a la notificación o requerimiento de la Administración, pero antes del inicio de la verificación o fiscalización, la sanción será rebajada en un setenta por ciento (70%).
- c) Si la declaración se realiza con posterioridad al inicio de la verificación o fiscalización pero antes de la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda, o la Resolución de Multa, la sanción se reducirá en un sesenta por ciento (60%).
- d) Una vez notificada la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o la Resolución de Multa, la sanción será rebajada en un cincuenta por ciento (50%) sólo si, con anterioridad al inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el deudor tributario cancela la Orden de Pago, Resolución de Determinación y Resolución de Multa notificadas, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno (...)



*El régimen de incentivos se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos. Asimismo, en el caso que el deudor tributario subsane parcialmente su incumplimiento, el presente Régimen se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida”.*

De la norma citada se aprecia que en el caso de las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178º del citado Código, el acogimiento al régimen de incentivos requiere de la concurrencia de dos requisitos independientes uno del otro:

1. La subsanación de la infracción cometida, lo cual se cumple con la presentación de la declaración jurada rectificatoria respectiva y
2. El pago de la sanción con la rebaja correspondiente.

Asimismo, en el caso de la rebaja del 50% se advierte que solo se requerirá la cancelación de la orden de pago, resolución de determinación y resolución de multa notificadas antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva y que no se interponga medio de impugnación alguno.

En ese contexto, debe determinarse los alcances y requisitos que deben cumplirse para acogerse de manera parcial al referido régimen de incentivos.

Al respecto, de lo previsto por el citado artículo 179º se aprecia que además de crear un régimen de reducción de sanciones, como regla general, exige para que proceda su aplicación no sólo la subsanación total de la infracción cometida, cuando ello sea posible, sino, en todos los casos y sin excepción alguna, el pago total de la sanción correspondiente con la rebaja respectiva.

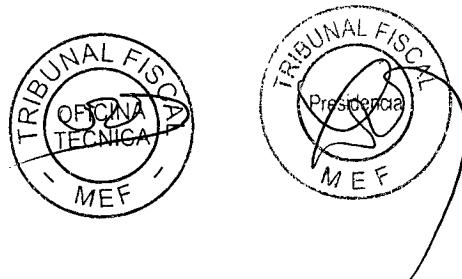
Ahora bien, se advierte que la citada norma también dispone que “en el caso que el deudor tributario subsane parcialmente su incumplimiento, el presente Régimen se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida”, lo que constituye una excepción a la mencionada regla, permitiéndose un acogimiento parcial al régimen de incentivos, para lo cual, se fijan las condiciones que se requieren para que ello se produzca.

Sobre el particular, se aprecia que la única exigencia que es alterada respecto de la referida regla general es la relacionada a la subsanación de la infracción cometida, la que, a diferencia de lo mencionado anteriormente, podrá cumplirse parcialmente sin que ello impida el acogimiento al régimen. Asimismo, se verifica que la regulación del acogimiento parcial no hace referencia al otro requisito cuyo cumplimiento es necesario para que éste se produzca, esto es, el pago total de la sanción con la rebaja correspondiente, el que deberá ser cumplido bajo los parámetros de la mencionada regla general.

En efecto, de lo expuesto por la citada norma se aprecia que la “subsanación parcial<sup>1</sup>” de la infracción cometida es la única variable a considerar para que proceda un acogimiento parcial al régimen de incentivos, lo cual se produce mediante la presentación de la declaración jurada

---

<sup>1</sup> Según el diccionario de la Real Academia Española, el vocablo “subsanar” hace referencia a reparar o remediar un derecho a resarcir un daño. En este sentido, véase: <http://lema.rae.es/drae/?val=subsanar>. Así, del significado literal de este vocablo, no se aprecia que subsanar implique el pago de la sanción que se hubiere impuesto por ocasionar un daño.



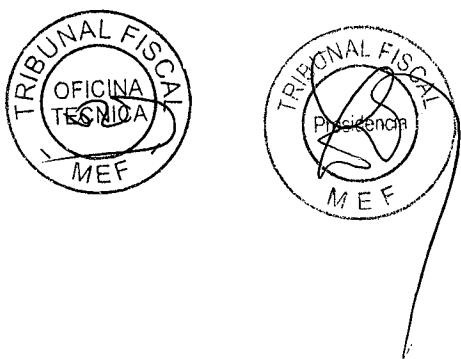
rectificatoria correspondiente, sin que además se haga referencia alguna al pago de la sanción como elemento delimitador del acogimiento parcial. En efecto, el segundo de los requisitos exigidos por el artículo 179º bajo comentario, esto es, el pago total de la sanción (con la rebaja correspondiente) no ha sido alterado como exigencia para permitir el acogimiento parcial al régimen de incentivos sobre la base al pago parcial de la sanción respectiva, siendo que interpretar lo contrario implicaría extender una regla que fija una excepción a un supuesto no previsto para ello.

En ese contexto, en aplicación de lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, el cual señala que en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley, la norma que dispone que “en el caso que el deudor tributario subsane parcialmente su incumplimiento, el presente Régimen se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida” no puede ser extendida y aplicada a un supuesto no contemplado en ella y permitir que el pago parcial de una “sanción rebajada”, determine el acogimiento parcial al régimen de incentivos cuando la norma no lo permite, siendo clarificador mencionar que ello podría ser entendido si, por ejemplo, la norma hubiese señalado también que “el pago parcial de la sanción determina que se aplique la rebaja en función a lo pagado con ocasión de la cancelación”, lo que la norma no ha dispuesto.

En ese orden de ideas cabe señalar que no puede interpretarse que el pago parcial de las sanciones analizadas puede dar lugar a la aplicación parcial del régimen de incentivos, dado que dicho pago parcial no subsana la infracción cometida. En efecto, en el caso de las infracciones tipificadas por los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Código Tributario, que consisten en declarar cifras y/o datos falsos, no puede entenderse que éstas se subsanen mediante el pago de alguna suma dineraria, ya que en uniforme y unánime jurisprudencia de este Tribunal se ha señalado que estas infracciones son de tipo formal y nada tienen que ver con el pago de suma dineraria alguna, por lo que su subsanación no puede tener relación con su pago.

De esta manera, se debe considerar que cuando la norma señala que si el deudor tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida, establece que lo que determina la parcialidad del acogimiento es la parte de la infracción que se acepta y subsana con la presentación de la declaración jurada rectificatoria correspondiente y no el monto que se cancele por la multa, por lo que no corresponde aceptar el acogimiento parcial al régimen de incentivos por aquellas sanciones impuestas por declarar cifras o datos falsos, cuando pese a aceptarse parcialmente la omisión en que se incurrió, presentándose la declaración jurada rectificatoria correspondiente, solo se cancela parte de la sanción vinculada a la omisión subsanada, con la rebaja correspondiente.

En este punto resulta ilustrativo señalar que nuestro ordenamiento jurídico diferencia claramente diversos requisitos que se exigen para acogerse a beneficios que involucran la rebaja de sanciones, no solo en la presente norma, sino en otras. Así por ejemplo, según la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1117 y las normas que rigen al Régimen de Gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificada por las Resoluciones de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT y 195-2012/SUNAT, las normas vinculadas al régimen de incentivos han sido “trasladadas”, en algunos casos, literalmente, al régimen de gradualidad, haciéndose, en otros, precisiones que pueden ayudar aclarificar el punto que es materia de discusión.



Al respecto, cuando el numeral 13.7 del artículo 13º de la citada Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012-SUNAT, hace referencia a la subsanación de la infracción, alude exclusivamente a la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previstos en los anexos respectivos, la cual puede ser voluntaria o inducida. Asimismo, se precisa que en el caso de la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, la subsanación consiste en la presentación de la declaración rectificatoria, lo cual confirma lo expuesto.

Asimismo, en el caso de otras sanciones, se otorgan porcentajes de rebaja distintos según se cancele o no la sanción después de haberse efectuado la subsanación de la infracción, es decir, se analiza de manera independiente la subsanación de la infracción y el pago de la sanción respectiva<sup>2</sup>.

De interpretarse lo contrario, esto es, que es posible aplicar parcialmente el régimen de incentivos sobre la base de un pago incompleto de la sanción rebajada, implicaría aplicar nuevamente de manera parcial un régimen ya aplicado parcialmente<sup>3</sup> y simultáneamente, inaplicar, sin que una norma lo permita, lo dispuesto por el artículo 179º del Código Tributario cuando exige como requisito para acogerse a él la cancelación total de la sanción impuesta con la rebaja respectiva, dado que este requisito no ha sido dejado sin efecto por norma alguna y por ende, debe ser cumplido en su integridad para que proceda el acogimiento.

En virtud de lo expuesto, se concluye que solo es posible el acogimiento parcial al régimen de incentivos si se subsana la infracción mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria y se cancela la totalidad de la sanción correspondiente con la rebaja respectiva, no siendo posible fraccionar una vez más, ese acogimiento ya parcial, en función al monto de la sanción que se cancele, desagregando en una forma no prevista por la ley el cálculo de la sanción que realmente corresponde al deudor tributario.

Ahora bien, dado que la norma dispone que si el deudor tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida, este acogimiento parcial solo será posible si siendo subsanable la infracción, se procede a dicha subsanación con la presentación de la declaración jurada rectificatoria correspondiente y siempre que se cancele la totalidad de la sanción respectiva. Ello, como se ha mencionado, porque el acogimiento parcial al citado régimen no gira en torno al monto que de la multa se cancela, sino en función del otro requisito exigido por la norma, esto es, la subsanación de la infracción cometida.

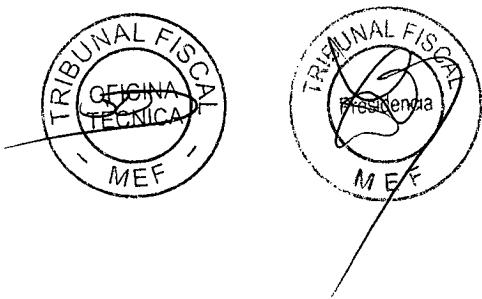
En ese orden de ideas, cabe resaltar que la rebaja del 50% procede, en algunos casos, luego de la notificación de la resolución de determinación y/o de la resolución de multa respectivas<sup>4</sup>, haciendo en estos casos imposible la subsanación de la infracción por parte del contribuyente<sup>5</sup>,

<sup>2</sup> Sobre el particular, véase el numeral 13.7 del artículo 13º de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, en cuanto a la infracción tipificada por el numeral 13) del artículo 177º del Código Tributario.

<sup>3</sup> Al que se hubiera podido acoger el contribuyente en base a la subsanación parcial de la infracción cometida con la presentación de la declaración jurada rectificatoria correspondiente.

<sup>4</sup> Para lo cual también tendrá que pagarse la sanción por completo con la rebaja correspondiente.

<sup>5</sup> Nótese que las infracciones tipificadas por los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Código Tributario son eminentemente formales y por ende solo pueden ser subsanadas por el contribuyente antes que la determinación originalmente declarada sea alterada por una resolución de determinación que eventualmente pudiera sustentar una resolución de multa.



razón por la cual no corresponderá que se aplique parcialmente el régimen de incentivos en este porcentaje de rebaja si la notificación de dichos actos ha surtido efectos<sup>6</sup>; salvo si después de la emisión de los citados valores se hubiere presentado una declaración rectificatoria mediante la que se determine una mayor obligación tributaria a la ya determinada por la Administración, caso en el que el acogimiento parcial procederá, con la rebaja correspondiente, por la omisión aun no detectada y subsanada, que determina la existencia de una mayor obligación tributaria, si es que se paga la totalidad de la multa correspondiente con la rebaja respectiva.

Al respecto, el artículo 88º del Código Tributario dispone que vencido el plazo para presentar la declaración tributaria, podrá presentarse una declaración rectificatoria, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que se determine igual o mayor obligación. Por consiguiente, si se ha notificado un valor y existe una omisión que aún no ha sido detectada y que es subsanada mediante la presentación de una declaración rectificatoria que determine un monto mayor al girado en el referido valor, procederá el acogimiento parcial con la rebaja correspondiente, solo en cuanto a la mencionada omisión, esto es, la que aun no ha sido detectada por la Administración y que fue subsanada mediante la anotada declaración jurada rectificatoria siempre que además se pague la totalidad de la multa correspondiente con la rebaja respectiva.

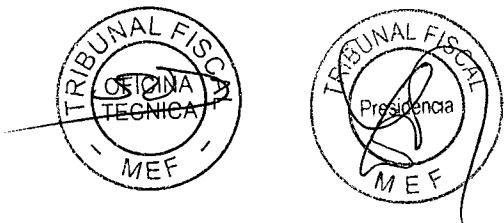
Para graficar lo expuesto, se tiene el caso de una infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, cuya sanción asciende a S/. 100,00. Según lo previsto por el artículo 179º del referido código, estos serían los montos a pagar, dependiendo del momento en el que se proceda a cancelar la sanción:

Inciso a)	Inciso b)	Inciso c)	Inciso d)	Sin rebaja
Rebaja del 90%	Rebaja del 70%	Rebaja del 60%	Rebaja del 50%	
Pago total: 10	Pago total: 30	Pago total: 40	Pago total: 50	Pago total: 100

En efecto, de cumplirse los requisitos previstos por el inciso a) del citado artículo 179º, la multa podría rebajarse en un 90%, por lo que solo correspondería pagar S/. 10,00. Asimismo, de cumplirse los requisitos señalados por el inciso b) del mencionado artículo, la multa podría rebajarse en un 70%, por lo que solo se pagarían S/. 30,00 por la infracción cometida y así sucesivamente.

En el ejemplo señalado, para acogerse al régimen de incentivos, si se aplica la rebaja del 90%, correspondería pagar una multa rebajada por el monto de S/. 10,00. Sin embargo, si el contribuyente presenta la declaración respectiva pero solo paga S/. 5,00 por concepto de multa y no el monto completo, se entenderá que no se ha acogido al régimen de incentivos con la rebaja del 90%. Si en dicha situación la Administración notificase un requerimiento y aún no iniciara la verificación o fiscalización y el deudor quisiera acogerse al régimen de incentivos, tendrá que cancelar S/. 30,00 por concepto de multa rebajada para poder acogerse a dicho régimen, para lo cual deberá tenerse en cuenta que anteriormente se han pagado S/. 5,00, los cuales deberán considerarse siguiendo las reglas de imputación previstas por el Código Tributario.

<sup>6</sup> Como se ha explicado, la norma vinculada al acogimiento parcial señala que si el deudor tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida. En tal sentido, para el caso de las infracciones bajo análisis este último tramo de la rebaja no puede estar sujeto a lo dispuesto en dicho párrafo, es decir, a un acogimiento parcial, pues la regulación de dicho tramo no prevé la posibilidad de subsanación.



Ahora bien, si en lugar de cancelar los S/. 30,00 que corresponden a la multa con la rebaja del 70% sólo se cancelan S/.10,00, no se considerará que el deudor se ha acogido al régimen de incentivos con la rebaja del 70%. Así, si se llegara a iniciar un procedimiento de cobranza coactiva por las deudas contenidas en los valores que se le hubieren notificado, no corresponderá rebaja alguna y la multa tendrá que pagarse por completo, considerando los pagos parciales que se hubiesen efectuado, para lo cual deberá aplicarse las reglas de imputación previstas por el citado código. Sin embargo, para efecto del presente ejemplo, se considerará que efectivamente, se pagaron los S/. 30,00 y se produjo la rebaja del 70%.

Por otro lado, si en el mismo caso se considera que pese a lo declarado por el contribuyente, la Administración de termina una deuda mayor en la fiscalización, lo cual ameritaría una nueva sanción de S/. 100,00 y la omisión es subsanada mediante una declaración jurada rectificatoria presentada antes de la notificación de la resolución de determinación y la resolución de multa, deberá cancelarse S/. 40,00 para acogerse al régimen con la rebaja del 60%, siendo que para efecto del presente caso, se considera que se pagó la mencionada suma por la multa correspondiente.

Asimismo, si hubiese alguna omisión adicional a las ya mencionadas que amerite también una sanción de S/. 100,00, que no ha sido detectada por la Administración y que es subsanada por el contribuyente antes de cualquier notificación, el deudor deberá pagar S/. 10,00 para acogerse al régimen de incentivos con la rebaja del 90% y en caso de pagar un monto menor, se aplicará la interpretación a la que se ha hecho referencia. No obstante, para efectos del ejemplo, se considera que se realizó el pago completo de S/. 10,00.

Como se aprecia del ejemplo, la omisión ha sido subsanada de manera parcial, mediante tres declaraciones rectificadorias: 1. Una por la que se pagó la multa con la rebaja del 70%, 2. Otra por la que se pagó la segunda multa con la rebaja del 60% y 3. Una última por la que se pagó una multa con una rebaja de 90%, y de esa manera, el régimen de incentivos se ha aplicado de forma parcial en función de los montos que fueron subsanados, es decir, declarados por el deudor tributario y no por los montos que éste pagó por la sanción correspondiente.

Al respecto, se considera que el ejemplo descrito refleja el verdadero sentido de lo previsto por el artículo 179º del Código Tributario, habida cuenta que, como se ha mencionado, la norma no permite fraccionar el cumplimiento del requisito del pago de la sanción correspondiente, sino solo el reconocimiento y subsanación de la infracción cometida, al señalar que si el deudor subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida, es decir, no con ocasión del pago parcial de la sanción correspondiente.

Por tanto, se concluye que la subsanación parcial de la infracción cometida, mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria correspondiente, determinará que se apliquen parcialmente las rebajas a que hace referencia el artículo 179º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, en el caso de las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178º del citado código, siempre que se cancele la totalidad de sanción correspondiente con la rebaja respectiva.

Asimismo, tratándose de dichas sanciones, no es aplicable el acogimiento parcial al régimen de incentivos en el caso de la rebaja del 50%, si es que surtió efectos la notificación de la resolución



de determinación y/o resolución de multa correspondientes vinculadas a la infracción que es materia de sanción, salvo que después de la notificación de los indicados valores se presente una declaración rectificatoria que determine una mayor obligación, caso en el que procederá el acogimiento parcial con la rebaja correspondiente, solo por la omisión aún no detectada y subsanada, que determina la existencia de una mayor obligación tributaria y siempre que se pague la totalidad de la multa correspondiente con la rebaja respectiva.

## PROPUESTA 2

### DESCRIPCIÓN

En el caso de las infracciones previstas por los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, si el deudor tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen de incentivos previsto por el artículo 179º del citado código se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida, siendo posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el referido artículo 179º.

Asimismo, tratándose de dichas sanciones, procede el acogimiento parcial al régimen de incentivos en el caso de la rebaja del 50%, si es que surtió efectos la notificación de una orden de pago emitida en función a lo subsanado previamente mediante una declaración rectificatoria que determinó una mayor obligación tributaria. En este supuesto, también es posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción.

Si se ha notificado una resolución de determinación y se presenta una declaración rectificatoria determinando un monto de deuda aún mayor, procederá el acogimiento parcial al régimen de incentivos aplicándose el porcentaje de rebaja que corresponda según el momento en que se efectúe dicho acogimiento. En este caso, también será posible el acogimiento haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el citado artículo 179º.

### FUNDAMENTO

El artículo 179º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF señala que:

*"La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en el artículo precedente, se sujetará al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente:*

- a) Será rebajada en un noventa por ciento (90%) siempre que el deudor tributario cumpla con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo o período a regularizar.
- b) Si la declaración se realiza con posterioridad a la notificación o requerimiento de la Administración, pero antes del inicio de la verificación o fiscalización, la sanción será rebajada en un setenta por ciento (70%).



- c) Si la declaración se realiza con posterioridad al inicio de la verificación o fiscalización pero antes de la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda, o la Resolución de Multa, la sanción se reducirá en un sesenta por ciento (60%).
- d) Una vez notificada la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o la Resolución de Multa, la sanción será rebajada en un cincuenta por ciento (50%) sólo si, con anterioridad al inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el deudor tributario cancela la Orden de Pago, Resolución de Determinación y Resolución de Multa notificadas, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno (...)

*El régimen de incentivos se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos. Asimismo, en el caso que el deudor tributario subsane parcialmente su incumplimiento, el presente Régimen se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida".*

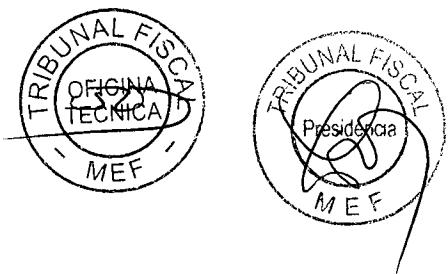
Al respecto, se considera que la citada norma prevé un régimen que tiene por finalidad alentar a los contribuyentes a que regularicen sus declaraciones y pagos en el menor tiempo posible. En efecto, la norma otorga mayores rebajas en el monto de la multa en la medida en que medie la menor actuación de la Administración Tributaria para lograr que el deudor declare (y pague, de ser el caso) sus obligaciones tributarias. En efecto, porcentaje de dicha rebaja es menor en la medida en que la Administración Tributaria deba ejercer sus facultades de determinación y cobro (desde la notificación de algún requerimiento hasta el inicio de la cobranza coactiva).

Atendiendo a la naturaleza de dicho régimen, la norma incluso ha contemplado la posibilidad de acogerse parcialmente a éste, de manera que se considera que, reconocida la omisión y la infracción cometida, cada monto que sea ingresado al fisco repercutirá de manera positiva en el cálculo de la sanción, para lo cual, ha de considerarse el momento en el que se efectúa dicho ingreso.

Así, se entiende que es posible dicho acogimiento incluso cuando se realice un pago parcial de la sanción siendo que las rebajas dependerán del momento en que éste se realice dado que la norma no prevé expresamente que es condición para el acogimiento parcial que la sanción rebajada deba ser pagada íntegramente.

Al respecto, si bien el artículo 179º establece como regla general que para el acogimiento al régimen de incentivos debe cancelarse la sanción con la rebaja correspondiente, el acogimiento parcial a dicho régimen constituye una excepción a esta regla general por lo que se considera que en dicho caso, el pago de la sanción se rige únicamente por lo previsto por la norma para efectos del acogimiento parcial y en ese sentido, se advierte que ésta no exige como presupuesto la cancelación íntegra de la infracción.

Por consiguiente, si luego de subsanarse la infracción mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria procede a efectuarse un pago que no cubre por completo el monto de la sanción con la rebaja correspondiente, se entiende que el contribuyente se ha acogido parcialmente al régimen de incentivos por el monto cancelado. De esta manera, el monto restante de la sanción deberá pagarse con la rebaja que corresponda según el momento en el que se efectúe el pago.



Así, para clarificar la aplicación del acogimiento parcial al régimen, se tiene el siguiente ejemplo: Si la sanción total es de S/. 100,00 nuevos soles, estos serían los montos a cancelar:

Inciso a) <sup>(1)</sup>	Inciso b) <sup>(2)</sup>	Inciso c) <sup>(3)</sup>	Inciso d) <sup>(4)</sup>	Sin rebaja
Rebaja del 90%	Rebaja del 70%	Rebaja del 60%	Rebaja del 50%	
Pago total: 10	Pago total: 30	Pago total: 40	Pago total: 50	Pago total: 100

(1) Para efectos del siguiente ejemplo, se le denominará "tramo 1".

(2) Para efectos del siguiente ejemplo, se le denominará "tramo 2".

(3) Para efectos del siguiente ejemplo, se le denominará "tramo 3".

(4) Para efectos del siguiente ejemplo, se le denominará "tramo 4".

De esta manera, si se quisiera cancelar totalmente la sanción en el tramo 1, esto es, antes de cualquier notificación de la Administración, deberá pagarse S/. 10,00. Asimismo, si se quisiera cancelar totalmente la sanción bajo los alcances del tramo 2 tendría que pagarse S/. 30,00 y así sucesivamente.

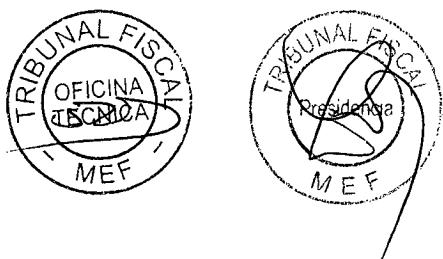
Ahora bien, si antes de cualquier notificación o requerimiento, el contribuyente en lugar de pagar S/. 10,00 nuevos soles solamente paga S/. 8,00 nuevos soles, habría pagado el 80% de la rebaja y quedaría un 20% por regularizar, de manera que si dejara transcurrir todos los plazos, deberá pagar S/. 20,00 soles en total, lo cual equivale al 20% de S/. 100,00 (multa total).

Si este contribuyente decidiera cancelar el 20% restante en el segundo tramo, ocurriría lo siguiente:

CUADRO 1										
	Tramo 1		Tramo 2		Tramo 3		Tramo 4		Rebaja 0	
	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%
Total a pagar en el tramo	10		30		40		50		100	
Deuda pendiente	10		6	20%	0		0		0	
Paga	8	80%	6		0		0		0	
Saldo	2	20%	0	0%	0		0		0	

Como se ha indicado, si estando en el tramo 1 el contribuyente hubiera pagado S/. 10,00 nuevos soles, habría cancelado la totalidad de la sanción. Sin embargo, como se anotó, solamente pagó S/. 8,00, quedando un saldo de S/. 2,00, esto es, el 20% del total de lo que debía pagarse en dicho tramo (S/. 10,00).

Por otro lado, si no se hubiera cancelado suma alguna en el tramo 1, y quisiera cancelarse por completo la infracción en el tramo 2, se habría necesitado cancelar S/. 30,00 para extinguir la sanción. Por ello, en el supuesto planteado, como el sujeto adeuda el 20% de la sanción, para cancelarla totalmente en el tramo 2, se deberá pagar el 20% de S/. 30,00, es decir S/. 6,00 (ver tramo 2 del cuadro 1)



Por consiguiente, si estando dentro de los alcances del tramo 2, el contribuyente cancela S/. 6,00, habrá cancelado la totalidad de la sanción. Ahora bien, si en lugar de cancelar S/. 6.00, se decide el acogimiento en el tramo 3, sucedería lo siguiente:

CUADRO 2										
	Tramo 1		Tramo 2		Tramo 3		Tramo 4		Rebaja 0	
	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%
Total a pagar en el tramo	10		30		40		50		100	
Deuda pendiente	10		6	20%	8	20%	0		0	
Paga	8	80%	0		8		0		0	
Saldo	2	20%	6	20%	0		0		0	

En efecto, si se decidiera pagar la multa en el tramo 3, tendría que pagarse el 20% de S/.40,00<sup>7</sup>, es decir, S/. 8,00, como se muestra en el tramo 3 del cuadro 2.

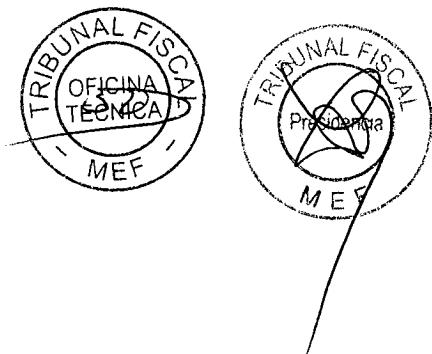
De lo expuesto se aprecia que esta manera de calcular la sanción aplicable en atención al momento en que se efectúa el acogimiento y las acciones que deba ir tomando la Administración para lograr la regularización de declaraciones y pagos, es concordante con la naturaleza del régimen de incentivos, de manera que en la medida en que aquél demore el pago de la sanción, la rebaja será cada vez menor o incluso podría no existir rebaja alguna. En tal sentido, la intensidad de la sanción dependerá de la mayor o menor actuación que deba realizar la Administración para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones.

Ahora bien, habiéndose explicado la manera en la que operaría el acogimiento parcial al régimen de incentivos cuando se efectúan pagos parciales de la sanción, es conveniente precisar la aplicación de la rebaja del 50% a las sanciones tipificadas por los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Código Tributario así como la posibilidad de efectuar un acogimiento parcial dado que sobre el particular, caben dos interpretaciones y según una de ellas, dicho porcentaje de rebaja no sería aplicable a las mencionadas infracciones al no haberse previsto la posibilidad de subsanación mediante la presentación de una declaración rectificatoria (a diferencia de los incisos a), b) y c) del artículo 179º del citado Código).

Según lo prevé el inciso d) del artículo 179º del referido Código, “Una vez notificada la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o la Resolución de Multa, la sanción será rebajada en un cincuenta por ciento (50%) sólo si, con anterioridad al inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el deudor tributario cancela la Orden de Pago, Resolución de Determinación y Resolución de Multa notificadas, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno”.

Al respecto, se considera que es aplicable el porcentaje de rebaja del 50% así como el acogimiento parcial en el caso de las mencionadas sanciones si es que ha surtido efecto la notificación de una orden de pago emitida en función a lo subsanado previamente mediante una declaración rectificatoria en la que se determinó una mayor obligación tributaria. En efecto, puede suceder que el contribuyente haya presentado una declaración jurada rectificatoria mediante la

<sup>7</sup> Si el contribuyente no habría pagado suma alguna en el tramo 1 ó 2, y quisiera pagar la totalidad de la sanción en el tramo 3, habría tenido que pagar S/. 40.00. Es por ello que si dejara un remanente del 20% desde el primer tramo, este 20% se aplicará sobre los S/. 40.00 soles del tercer tramo.



que determinó un mayor monto sin pagarlo, caso en el cual la Administración está facultada a girar una orden de pago<sup>8</sup>. En tal sentido, cuando la notificación de dicho valor surta efectos, el contribuyente podrá acogerse a la rebaja prevista por el inciso d) del artículo 179° siempre que ello suceda antes de que se inicie el procedimiento de cobranza coactiva y que no interponga medio de impugnación alguno.

Asimismo, cabe precisar también que se considera que si se ha notificado una resolución de determinación y se presenta una declaración rectificatoria determinando un monto de deuda aún mayor, procederá el acogimiento parcial al régimen de incentivos aplicándose el porcentaje que corresponda según el momento en que se efectúe dicho acogimiento. Así, si éste se produce antes de que la Administración efectúe alguna notificación respecto de dicha omisión adicional, la multa podrá cancelarse con una rebaja del 90% siguiendo la interpretación antes brindada sobre los efectos de los pagos parciales de la sanción.

Por tanto, se concluye que en el caso de las infracciones previstas por los numerales 1) y 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, si el deudor tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del citado código se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida, siendo posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el referido artículo 179°.

Asimismo, tratándose de dichas sanciones, procede el acogimiento parcial al régimen de incentivos en el caso de la rebaja del 50%, si es que surtió efectos la notificación de una orden de pago emitida en función a lo subsanado previamente mediante una declaración rectificatoria que determinó una mayor obligación tributaria. En este supuesto, también es posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción.

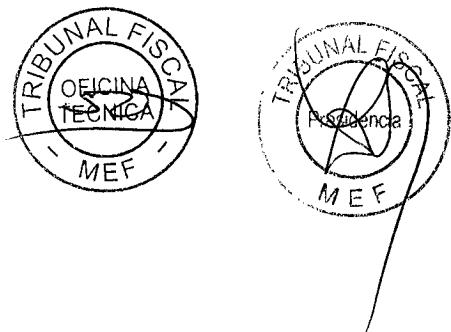
Si se ha notificado una resolución de determinación y se presenta una declaración rectificatoria determinando un monto de deuda aún mayor, procederá el acogimiento parcial al régimen de incentivos aplicándose el porcentaje de rebaja que corresponda según el momento en que se efectúe dicho acogimiento. En este caso, también será posible el acogimiento haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el citado artículo 179°.

#### IV. CRITERIOS A VOTAR

##### PROPIUESTA 1

La subsanación parcial de la infracción cometida, mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria correspondiente, determinará que se apliquen parcialmente las rebajas a que hace referencia el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, en el caso de las infracciones tipificadas en los numerales 1) y 2) del artículo 178°

<sup>8</sup> Si bien para el acogimiento parcial es necesaria una subsanación parcial y el inciso d) del artículo 179° no ha previsto directamente a la subsanación (mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria) como requisito para acogerse al 50% de rebaja, hay que considerar que se ha previsto como requisito para dicho acogimiento el pago de la orden de pago que se hubiere notificado. Ahora bien, si dicha orden de pago se ha girado conforme con una declaración rectificatoria presentada previamente, mediante la que se declaró una mayor deuda que no fue pagada en ese momento (lo que justamente faculta a la Administración a girar dicho valor), se aprecia la existencia de una subsanación previa a la emisión de la anotada orden de pago.



del citado código, siempre que se hubiera cancelado la totalidad de la sanción correspondiente con la rebaja respectiva.

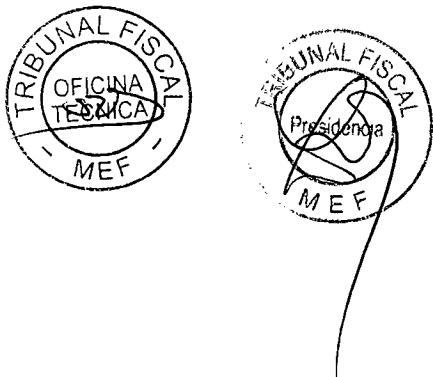
Asimismo, tratándose de dichas sanciones, no es aplicable el acogimiento parcial al régimen de incentivos en el caso de la rebaja del 50%, si es que surtió efectos la notificación de la resolución de determinación y/o resolución de multa correspondientes vinculadas a la infracción que es materia de sanción, salvo que después de la notificación de los indicados valores se hubiera presentado una declaración rectificatoria que determine una mayor obligación, caso en el que procederá el acogimiento parcial con la rebaja correspondiente, solo por la omisión aun no detectada y subsanada, que determina la existencia de una mayor obligación tributaria y siempre que se pagara la totalidad de la multa correspondiente con la rebaja respectiva.

## PROUESTA 2

En el caso de las infracciones previstas por los numerales 1) y 2) del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, si el deudor tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen de incentivos previsto por el artículo 179º del citado código se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida, siendo posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el referido artículo 179º.

Asimismo, tratándose de dichas sanciones, procede el acogimiento parcial al régimen de incentivos en el caso de la rebaja del 50%, si es que surtió efectos la notificación de una orden de pago emitida en función a lo subsanado previamente mediante una declaración rectificatoria que determinó una mayor obligación tributaria. En este supuesto, también es posible acogerse a dicho régimen haciendo pagos parciales de la sanción.

Si se ha notificado una resolución de determinación y se presenta una declaración rectificatoria determinando un monto de deuda aún mayor, procederá el acogimiento parcial al régimen de incentivos aplicándose el porcentaje de rebaja que corresponda según el momento en que se efectúe dicho acogimiento. En este caso, también será posible el acogimiento haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el citado artículo 179º.



## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### TEXTO UNICO ORDENADO DEL CODIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF.

#### Artículo 178º.- 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".*

#### Artículo 179º.- RÉGIMEN DE INCENTIVOS

*"La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en el artículo precedente, se sujetará al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente:*

*a) Será rebajada en un noventa por ciento (90%) siempre que el deudor tributario cumpla con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo o período a regularizar.*

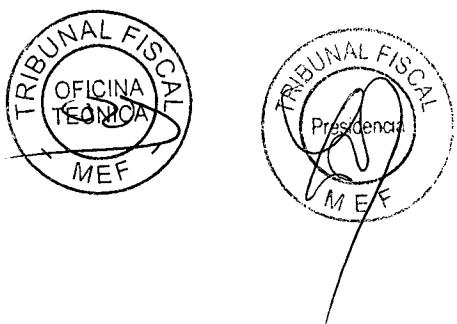
*b) Si la declaración se realiza con posterioridad a la notificación o requerimiento de la Administración, pero antes del inicio de la verificación o fiscalización, la sanción será rebajada en un setenta por ciento (70%).*

*c) Si la declaración se realiza con posterioridad al inicio de la verificación o fiscalización pero antes de la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda, o la Resolución de Multa, la sanción se reducirá en un sesenta por ciento (60%).*

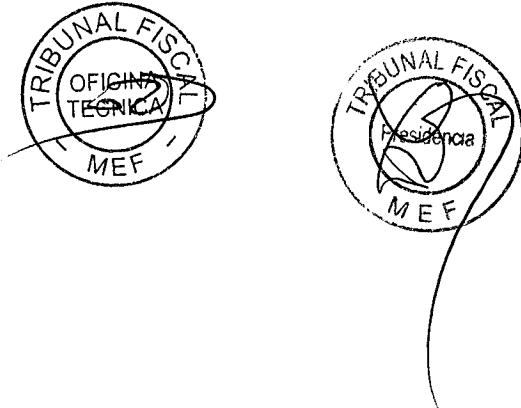
*d) Una vez notificada la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o la Resolución de Multa, la sanción será rebajada en un cincuenta por ciento (50%) sólo si, con anterioridad al inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva, el deudor tributario cancela la Orden de Pago, Resolución de Determinación y Resolución de Multa notificadas, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.*

*Iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva o interpuesto medio impugnatorio contra la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, Resolución de Multa notificadas, no procede ninguna rebaja; salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.*

*Tratándose de tributos retenidos o percibidos, el presente régimen será de aplicación siempre que se presente la declaración del tributo omitido y se cancelen éstos o la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, y Resolución de Multa, según corresponda.*



*El régimen de incentivos se perderá si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos. Asimismo, en el caso que el deudor tributario subsane parcialmente su incumplimiento, el presente Régimen se aplicará en función a lo declarado con ocasión de la subsanación antes referida".*



## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL REFERIDAS AL ACOGIMIENTO PARCIAL AL RÉGIMEN DE INCENTIVOS

##### RTF N° 2307-3-2009 (13-03-2009)

*"Que sin embargo, conforme con el Régimen de Incentivos previsto en el artículo 179º del Código Tributario antes glosado, la aplicación del mismo se encuentra condicionada al cumplimiento de tres requisitos: 1) A la declaración de la deuda tributaria omitida, 2) A la cancelación del tributo omitido o de la orden de pago, resolución de determinación, según corresponda, y 3) A la cancelación de la sanción impuesta, sea que esté contenida o no en una resolución de multa, con la rebaja correspondiente, siendo que el cumplimiento de todos los requisitos determina el goce del porcentaje de rebaja antes señalado, de acuerdo a lo indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11044-5-2008 de 16 de setiembre de 2008.*

*Que en este sentido, se observa a fojas 72, 67, 74 y 70 de los Expedientes N° 4333-2006, 4334-2006, 6586-2006 y 6945-2006, que mediante Formulario 1662 N° 11088213, 11088212, 11088220, 11088218, 11088216, 11088214, 11088222 y 11088224, todos presentados el 29 de diciembre de 2005, la recurrente abonó los importes de S/. 132,00, S/. 9,00, S/. 519,00, S/. 28,00, S/. 632,00, S/. 44,00, S/. 185 y S/. 3 360,00 por las infracciones detectadas considerando la rebaja del 90%, conforme lo señala en sus recursos de reclamación.*

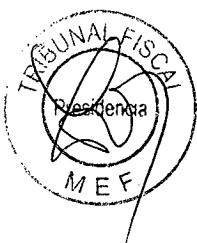
*Que los citados pagos fueron realizados con posterioridad a la notificación de los valores, realizada el 9 de diciembre de 2005 y de acuerdo a lo informado por la Administración en las apeladas no se le había iniciado cobranza coactiva, por lo que si bien dichos montos no comprendían la totalidad del importe de las multas con la rebaja del 50%, la cual le correspondía, atendiendo a lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 179º del Código Tributario, procede que se aplique el acogimiento parcial y se considere que con tales pagos se subsanó parcialmente la infracción cometida, y se prosiga con el cobro del saldo pendiente, conforme al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 10726-4-2008 de 5 de setiembre de 2008 y 05279-5-2006 de 28 de setiembre de 2006, entre otras (...)".*

##### RTF N° 20883-4-2011 (14-12-2011)

*"VISTA la apelación interpuesta por (...) contra la Resolución de Intendencia N° (...), emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10260-4-2007, que declaró fundada en parte las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Multa N° 081-002-0001188 y 081-002-0001468, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.*

#### CONSIDERANDO:

*Que la recurrente sostiene que la Administración no ha dado cumplimiento a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10260-4-2007, toda vez que no recoge los argumentos que expuso en las apelaciones que dieron origen a la mencionada resolución, siendo que el asunto materia de controversia consiste en determinar que le asiste la rebaja del 90% de las multas conforme a lo*



*dispuesto por el inciso a) del artículo 179º del Código Tributario, en virtud de la rectificatoria presentada y los pagos del tributo omitido efectuados, por lo que solicita además la suspensión de la cobranza coactiva de las mencionadas multas.*

*Que por su parte, la Administración señala que en cumplimiento de lo dispuesto por este Tribunal en la Resolución N° 10260-4-2007, reliquidó el importe de las Resoluciones de Multa N° 081-002-0001188 y 081-002-0001468, considerando la rebaja del 50% de las multas, en aplicación del inciso c) del artículo 179º del Código Tributario.*

*Que el artículo 156º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.*

*Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 10260-4-2007 de 26 de octubre de 2007, de fojas 82 a 84, se resolvió revocar las Resoluciones de Intendencia N° 0850140000283/SUNAT y 0850140000343/SUNAT de 23 de agosto y 29 de octubre de 2004, que declararon infundadas las reclamaciones interpuestas por la recurrente contra las Resoluciones de Multa N° 081-002-0001188 y 081-002-0001468, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en dicha resolución.*

*Que en la citada resolución emitida por este Tribunal, se señaló que dado que con posterioridad a la notificación de las mencionadas resoluciones de multa, la recurrente canceló parcialmente la deuda contenida en dichos valores<sup>9</sup>, no le resultaba de aplicación la rebaja del 90% prevista en el inciso a) del artículo 179º del Código Tributario, sino que correspondía aplicar la rebaja del 50% a que se refiere el inciso c) del referido artículo, por lo que si bien los montos pagados no cubrían dicho importe, debido a que el artículo 179º en mención permite el acogimiento parcial al régimen de incentivos, la Administración debía aplicar éste, es decir, considerar el monto pagado como la subsanación parcial de parte de la sanción y proseguir con el cobro del saldo sin aplicación de la rebaja.*

*Que conforme al criterio adoptado por este Tribunal en numerosas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 02219-5-2003, 07281-1-2005, 06193-4-2007, 01451-3-2008 y 06260-5-2011, entre otras, a través de la apelación de una resolución de cumplimiento, sólo se puede cuestionar el correcto proceder de la Administración con relación a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal y no discutir nuevamente situaciones que ya fueron evaluadas por éste.*

*Que en ese sentido, corresponde evaluar si la Administración ha calculado el importe de la sanción contenida en las Resoluciones de Multa N° 081-002-0001188 y 081-002-0001468, considerando la rebaja del 50% prevista en el inciso c) del artículo 179º del Código Tributario, conforme a lo dispuesto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10260-4-2007.*

*Que de acuerdo con la apelada, el detalle de las resoluciones de multa reliquidadas, sin incluir los intereses generados, asciende a:*

<sup>9</sup> Pagos realizados el 18 de junio y 31 de agosto de 2004, mediante Boletas de Pago 1662 N° 11034694 y 11042832.



Resolución de Multa N° 081-002-0001188 (f. 70)			
Importe de multa sin rebaja	Cálculo de multa con rebaja		
	Rebaja de 50%	Pagado (*) 21,57%	Por regularizar 78,43%
S/. 5,572.00	S/. 2,786.00	S/. 601.00	S/. 4,370.00 (**)

(\*) Pago efectuado mediante Boleta de Pago 1662 N° 11034694 de 18 de junio de 2004 (folio 122).

(\*\*) Pago efectuado mediante Boleta de Pago 1662 N° 11051216 de 18 de noviembre de 2004 (folio 64).

Resolución de Multa N° 081-002-0001468 (f. 69)			
Importe de multa sin rebaja	Cálculo de multa con rebaja		
	Rebaja de 50%	Pagado (*) 22,46%	Por regularizar 77,54%
S/. 275.00	S/. 138.00	S/. 31.00	S/. 214.00 (**)

(\*) Pago efectuado mediante Boleta de Pago 1662 N° 11042832 de 31 de agosto de 2004 (folio 123).

(\*\*) Pago efectuado mediante Boleta de Pago 1662 N° 11051217 de 18 de noviembre de 2004 (folio 65).

Que en ese sentido, de la revisión de la apelada se puede establecer que la Administración ha dado cumplimiento a lo dispuesto mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 10260-4-2007, procediendo a efectuar la reliquidación de las Resoluciones de Multa N° 081-002-0001188 y 081-002-0001468, aplicando el régimen de incentivos con la rebaja del 50% previsto por el inciso c) del artículo 179º del Código Tributario, por lo que se encuentra conforme a ley.

Que por lo expuesto, habiendo la Administración emitido la apelada en estricto cumplimiento de lo ordenado por este Tribunal en la Resolución N° 10260-4-2007, procede confirmarla.(...)

#### RTF N° 6260-5-2011 (14-04-2011)

“VISTA la apelación interpuesta por (...) contra la Resolución de Intendencia N° (...), emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05874-1-2009, que declaró fundada en parte la reclamación contra las Resoluciones de Multa N° 053-002-0034207 y 053-002-0034208, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO: (...)

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 156º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

Que el artículo 179º del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, prescribe que la sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178º, se sujetará, al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente: a) Será rebajada en un noventa por ciento (90%) siempre que el deudor tributario cumpla con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo o período a regularizar; y b) Si la declaración se realiza con posterioridad a la notificación de un requerimiento de la Administración, pero antes del cumplimiento del plazo otorgado por ésta según lo dispuesto en el artículo 75º o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que



surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación, según corresponda, o la resolución de multa, la sanción se reducirá en un setenta por ciento (70%).

Que este Tribunal, mediante Resolución N° 05874-1-2009, emitida el 19 de junio de 2009, resolvió confirmar la Resolución de Intendencia N° 056-014-0002427/SUNAT de 30 de mayo de 2007, en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° 053-002-0034207 y 053-002-0034208, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario por considerar que habían sido emitidas de acuerdo a ley, y la revocó en el extremo referido al Régimen de Incentivos señalado por el artículo 179º del Código Tributario.

Que en la referida Resolución, el Tribunal señaló que dado que a la fecha de pago de las multas (8 de setiembre de 2006), la Administración ya había notificado a la quejosa la Carta de Presentación N° 060053165740-01 y el Requerimiento N° 0521060001696 a efecto de verificar sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 a agosto de 2006, con fecha 10 de agosto de 2006, no le resultaba aplicable la rebaja del 90% contemplada en el inciso a) del artículo 179º del Código Tributario como aquella alegaba, pero que como a esa fecha aún no había sido notificada con las resoluciones de multa materia de autos, lo que se había producido el 20 de octubre de 2006, a efecto de acogerse al régimen de incentivos le correspondía pagar las multas con la rebaja de 70%, que en ese entonces ascendían a las sumas de S/. 5 281,00 y S/.1 112,00, no obstante la recurrente sólo había cancelado la suma de S/. 1 864,00 y S/. 196,00, incluido intereses.

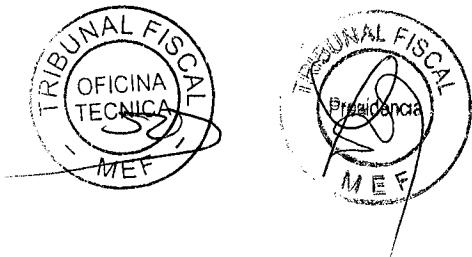
Que no obstante, atendiendo a que el artículo 179º del Código Tributario contempla la subsanación parcial, no resultaba correcto que la Administración hubiera señalado en la apelada que no le correspondía rebaja alguna, por lo que correspondía que reliquidara la deudas.

Que este Tribunal ha interpretado en numerosas Resoluciones, entre las que podemos citar las N° 7281-1-2005, 6193-4-2007, 4253-5-2007, 1451-3-2008 y 2219-5-2003, entre otras, que a través de la apelación de una resolución de cumplimiento, sólo se puede cuestionar el correcto proceder de la Administración con relación a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal y no discutir nuevamente situaciones que ya fueron evaluadas por éste.

Que en ese sentido sólo corresponde evaluar si la Administración ha calculado de acuerdo a ley, el monto de las multas a pagar, considerando la rebaja del 70% (y no del 90% como pretendió hacerlo la recurrente) considerando la subsanación parcial de las multas.

Que de acuerdo con la apelada, el detalle de las Resoluciones de Multa reliquidadas, sin incluir los intereses generados, asciende a:

Concepto	Original	Rectificat.	Base de referencia	Multas determinadas 50%	Cálculo de la multa rebajada		
					Rebaja de 70%	Pagado 33.327%	Por regularizar 66.673%
Ventas	00	185 294,00					
Débito	00	35 206,00					
Compras	00	00					
Crédito	00	00					
Imp.Result.	00	35 206,00	35 206,00	17 603,00	5 281,00	1 760,00	11 736,00



DJ IR R.M. N° 053-002-0034208			Base de referencia	Multas determinadas 50%	Cálculo de la multa rebajada		
Concepto	Original	Rectificat.			Rebaja de 70%	Pagado 33.273%	Por regularizar 66.727%
Renta	00	185 294,00					
Impuesto	00	3 706	3706,00	1 853,00	556,00	185,00	1 236,00

Que en ese sentido, de la revisión de la apelada se puede establecer que la Administración ha dado cumplimiento a lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 05874-1-2009, procediendo a efectuar la reliquidación de las Resoluciones de Multa N° 053-002-0034207 y 053-002-0034208, aplicando el Régimen de Incentivos con la rebaja del 70%, encontrándose conforme a Ley, siendo importante señalar que este Tribunal ya emitió pronunciamiento sobre el fondo del asunto, señalando que se encontraba acreditada la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario; debiendo precisarse que la apelación contra una resolución de cumplimiento emitida por la Administración sólo puede estar referida a si ésta ha observado lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, y no a impugnar lo establecido por éste, ni invocar nuevos argumentos al respecto que no fueron formulados oportunamente en el procedimiento contencioso tributario, por lo que, no cabe emitir nuevo pronunciamiento sobre los argumentos invocados por la recurrente".

