



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° 2013-27

TEMA : DETERMINAR LA FORMA DE IMPUTACIÓN DE LOS PAGOS PARCIALES QUE REALIZAN LOS DEUDORES TRIBUTARIOS A EFECTO DE ACOGERSE PARCIALMENTE AL RÉGIMEN DE INCENTIVOS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 179° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

FECHA : 05 de julio de 2013
HORA : 12:00 m.
MODALIDAD : Video Conferencia
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES	: Licette Zúñiga D.	Lorena Amico D.	Luis Ramírez M.
	Marina Zelaya V.	Sergio Ezeta C.	Víctor Castañeda A.
	Mariella Casalino M.	Raúl Queuña D.	Ada Flores T.
	Caridad Guarníz C.	Pedro Velásquez L.	Marco Huamán S.
	Elizabeth Winstanley P.	José Martel S.	Doris Muñoz G.
	Patricia Meléndez K.	Carmen Terry R.	Gary Falconi S.
	Renée Espinoza B.	Gabriela Márquez P.	Lily Villanueva A.
	Carlos Moreano V.	Jorge Sarmiento D.	Luis Cayo Q.
	Rosa Barrantes T.	Roxana Ruiz A.	Zoraida Olano S.

NO ASISTENTES	: Miguel de Pomar S.	(Vacaciones en la fecha de la votación.)
	Jesús Fuentes B.	(Vacaciones en la fecha de la votación.)
	Ana María Cogorno P.	(Vacaciones en la fecha de la votación.)
	Cristina Huertas L.	(Vacaciones en la fecha de la votación.)
	Rossana Izaguirre Ll.	(Vacaciones en la fecha de la reunión.)
	Juana Pinto de A.	(Vacaciones en la fecha de la votación.)

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

[Firmas manuscritas de los asistentes]

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.

III. Resumen de la reunión:

Habiéndose instalado válidamente la Sala Plena del Tribunal Fiscal, como parte de la agenda, se acordó por unanimidad determinar el texto del fundamento de la propuesta que ha sido adoptada por el Pleno mediante votación llevada a cabo el día 1 de julio de 2013, referida a determinar la forma de imputación de los pagos parciales que realizan los deudores tributarios a efecto de acogerse parcialmente al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario.

Iniciada la sesión, la Presidenta explicó a los presentes que respecto del tema de sala plena se habían sometido a consideración de los vocales dos propuestas cuyos fundamentos se encontraban recogidos en el Informe de Sala Plena que fuera remitido a los vocales. Agregó que, como es de conocimiento, los vocales que conforman la Sala 10 del Tribunal Fiscal emitieron un voto singular respecto de la "propuesta 2", siendo que la mayoría de vocales votaron por la propuesta dos, plegándose al voto singular formulado.

Asimismo, añadió que, dado los textos del fundamento de la "propuesta 2" que se sometió a votación y del voto singular efectuado, es necesario incorporar lo señalado en el anotado voto singular al texto de la mencionada propuesta con el fin de que el fundamento del criterio adoptado por la Sala Plena recoja la voluntad de los vocales que la conforman expresada en sus votos.

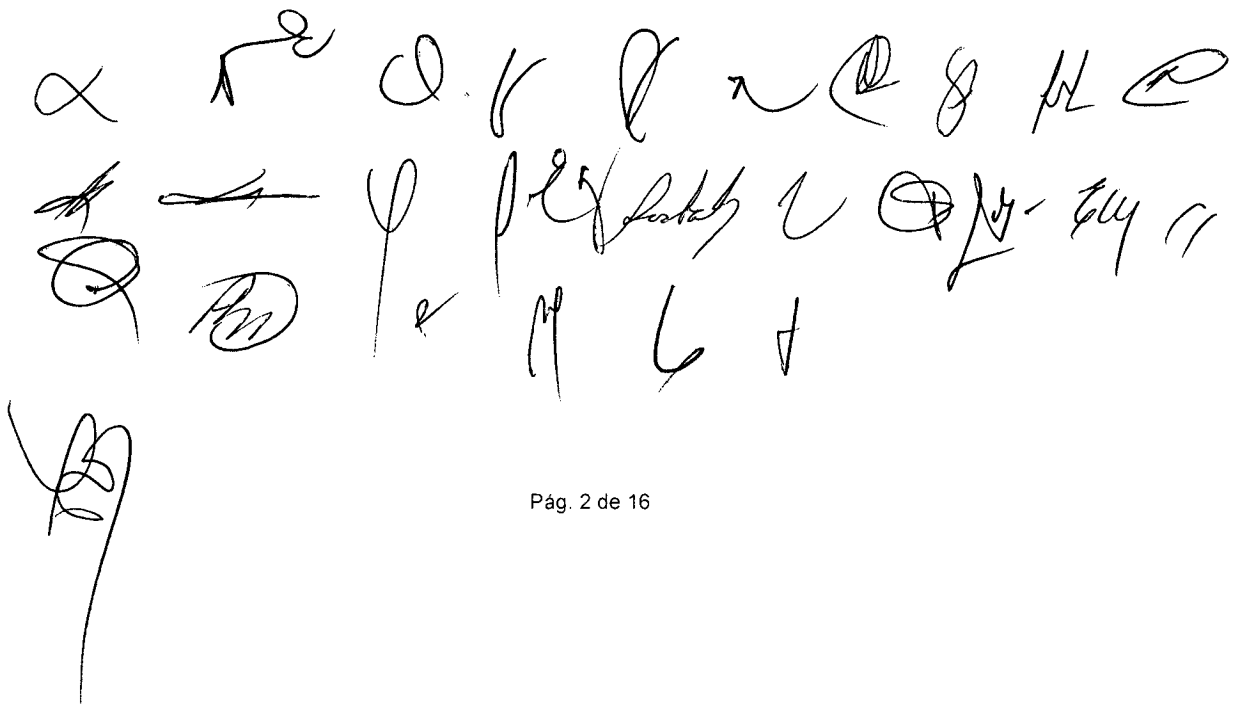
Tras una breve deliberación, por unanimidad, los vocales acordaron que el fundamento del criterio adoptado en la votación es el recogido en el Anexo I que forma parte integrante de la presente acta, lo que deberá reflejarse al emitirse la resolución de observancia obligatoria correspondiente.

IV. ACUERDO DE LA REUNIÓN:

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 (recogidos en el Anexo I que forma parte de la presente), tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"Para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a ésta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago."

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 LA FORMA DE IMPUTACIÓN DE LOS PAGOS PARCIALES QUE REALIZAN LOS DEUDORES TRIBUTARIOS A EFECTO DE ACOGERSE PARCIALMENTE AL RÉGIMEN DE INCENTIVOS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 179° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	VOTO DISCREPANTE
	<p>Para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos efectuados deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la parte de la sanción rebajada que es objeto de acogimiento parcial al régimen de incentivos, para lo cual debe determinarse la parte de la sanción rebajada que es materia de dicho acogimiento parcial.</p> <p>Fundamento: Ver propuesta 1 del Informe.</p>	<p>Para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a ésta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago.</p> <p>Fundamento: Ver propuesta 2 del Informe.</p>	<p>Para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 28°, 31°, 33° y 181° del citado código, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por el total de la sanción hasta la fecha de pago y luego de ello a la sanción rebajada, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial, según el momento en el que se realice el referido pago.</p> <p>Fundamento: Ver fundamento del voto discrepante de la vocal Márquez Pacheco.</p>
Dra. Olano	X		
Dra. Zúñiga	X		
Dra. Amico	X		
Dr. Ramírez	X		
Dra. Zelaya		X	
Dr. Ezeta	X		
Dr. Castañeda		X	
Dra. Casalino	X		
Dr. Queuña	X		
Dr. De Pomar	VACACIONES	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Flores		X	
Dra. Guarniz		X	
Dr. Fuentes	VACACIONES	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Cogorno	VACACIONES	VACACIONES	VACACIONES
Dr. Velásquez	X		
Dr. Huamán		X(**)	
Dra. Winstanley		X(**)	
Dr. Martel		X(**)	
Dra. Muñoz		X(**)	
Dra. Meléndez		X(**)	
Dra. Terry		X(**)	
Dra. Huertas	VACACIONES	VACACIONES	VACACIONES
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	VACACIONES	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Barrantes	X		
Dra. Ruiz		X(**)	
TOTAL	11	16= 4+12(**)	1

() FUNDAMENTO DEL VOTO DISCREPANTE DE LA VOCAL MÁRQUEZ PACHECO CON RELACIÓN A LAS DOS PROPUESTAS*

"De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 28° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, la deuda tributaria está compuesta por el tributo, las multas y los intereses.

Respecto a los intereses, el artículo 181° del citado código¹ prevé que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33° del anotado código, el cual se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración la detectó.

Como se aprecia de las normas citadas, la deuda tributaria, tratándose de multas impagas, está compuesta por la multa y los intereses moratorios actualizados, conforme al artículo 33° del Código Tributario, desde la fecha en que se cometió la infracción o en la Administración detectó la infracción, según sea el caso, hasta la fecha de pago.

En consecuencia, para entenderse cancelada la deuda tributaria, el obligado deberá cumplir con pagar el importe total que resulte de sumar la multa impaga y los intereses moratorios actualizados hasta la fecha de pago, es decir, deberá cumplir con pagar la totalidad de los conceptos antes anotados conformantes de la deuda tributaria a su cargo. De lo contrario, no podrá considerarse que la deuda ha sido cancelada, pues existirá un remanente pendiente de cancelación.

Ahora bien, a efecto de establecer una regla sobre la forma cómo se deben imputar los pagos efectuados por los obligados, sea que correspondan a pagos totales o parciales de la deuda tributaria, se establece en el artículo 31° del Código Tributario que los pagos se imputarán en primer lugar al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo lo dispuesto por los artículos 117° y 184°, respecto a las costas y gastos.

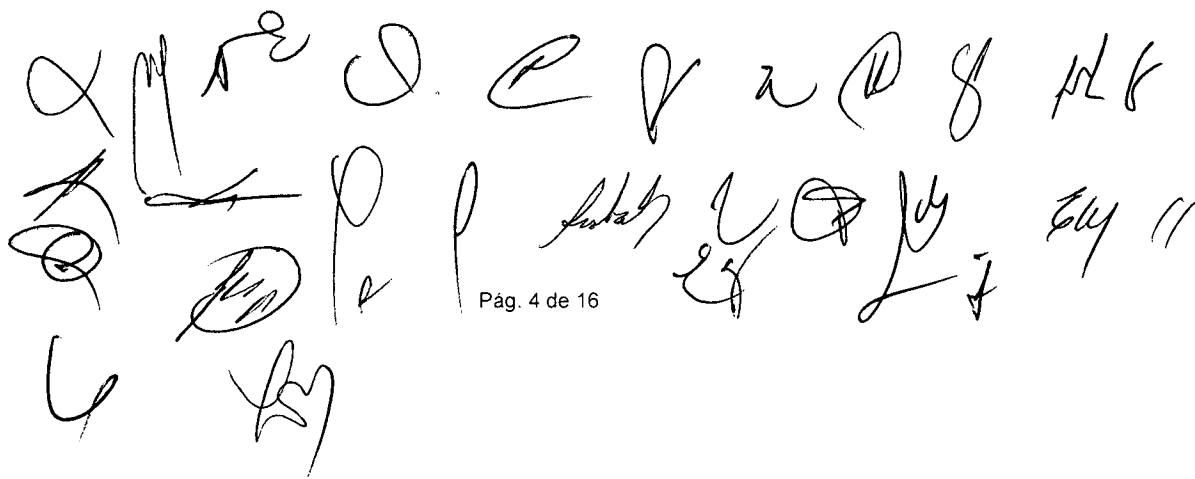
Como se aprecia el precitado artículo 31° prevé como procedimiento o regla única prevista por el Código Tributario para la imputación de pagos lo siguiente: i) Los pagos se deberán imputar en primer lugar al interés moratorio hasta que el importe correspondiente a dicho concepto quede cancelado, ii) Solo una vez que los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago hayan quedado cancelados, se imputarán los pagos efectuados a la multa impaga o tributo, según sea el caso.

En consecuencia, conforme con lo previsto por el artículo 31° del Código Tributario, no es posible aplicar suma de dinero alguna al pago de tributo o multa, sin que previamente se cancelen los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago.

Cabe destacar que los precitados artículos 28°, 33° y 31° del Código Tributario se encuentran comprendidos en el Capítulo II del Título III del Código Tributario que regula sobre la Transmisión y Extinción de la Obligación Tributaria y específicamente con relación a la Deuda Tributaria y El Pago de la referida deuda, por lo que la anotada regla sobre imputación de pagos se encuentra referida a establecer la forma cómo se deben aplicar los pagos realizados a efecto de determinar el pago y, consecuente, extinción de la deuda tributaria.

En tal sentido, y toda vez que lo dispuesto por el anotado artículo 31° se encuentra referido a la imputación de pagos para efecto de la cancelación y/o extinción de la deuda tributaria, se debe

¹ Modificado por Decreto Legislativo N° 969. Al respecto, antes de la referida modificación, el citado artículo ya preveía que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el artículo 33°.

A collection of handwritten signatures and initials in black ink, arranged in three rows. The first row contains several distinct signatures. The second row includes more signatures, some with circular or oval shapes. The third row features a few more signatures and initials, including one that looks like 'LJ' and another that looks like 'Ely 11'.

resaltar que conforme a la mencionada regla de imputación de pagos, no es posible aplicar suma de dinero alguna al pago de tributo o multa, sin que previamente se cancele la totalidad de los intereses moratorios conformantes de la deuda tributaria determinados de acuerdo con lo previsto por los artículos 28°, 33° y 181° del Código Tributario. Consecuentemente, se debe entender cancelada la deuda tributaria cuando se haya pagado la totalidad de los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago y la totalidad de la sanción de multa impaga.

Ahora bien, en dicho contexto normativo, se prevé en el artículo 179° del referido código, un régimen de incentivos que tiene por finalidad rebajar el monto de la sanción según el momento en el que se subsane la infracción cometida y se cumplan los requisitos que se indican en dicho artículo, según sea el caso.

El anotado artículo 179° no estableció ninguna modificación a los artículos 28°, 33° y 31° antes citados, ni reguló ningún aspecto relacionado a los intereses conformantes de la deuda tributaria, siendo su única finalidad establecer específicamente un sistema de incentivos que involucra la rebaja de la sanción, esto es, la rebaja de otro concepto conformante de la deuda tributaria, cuales es, la multa.

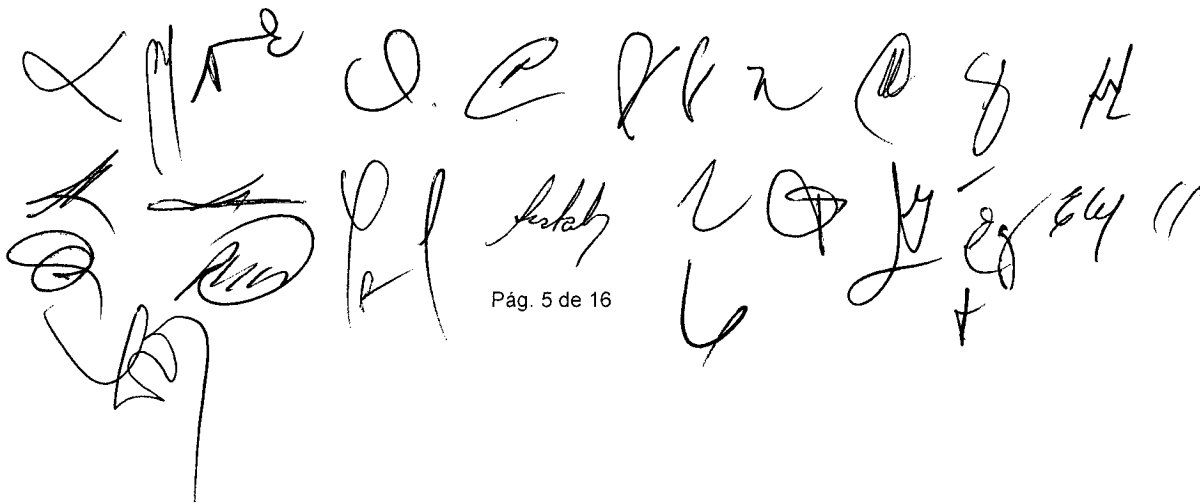
En efecto, el citado artículo 179° establece distintos porcentajes de rebaja de la sanción (multa), en tanto se cumplan con las condiciones y requisitos recogidos en el mismo artículo.

Estando a ello, y dado que, conforme a lo antes mencionado, no es posible aplicar suma de dinero alguna al pago de tributo o multa, sin que previamente se cancele la totalidad de los intereses moratorios conformantes de la deuda tributaria determinados de acuerdo con lo previsto por los artículos 28°, 33° y 181° del Código Tributario, para efecto de entender cancelado el importe de la multa con la rebaja que le resulte aplicable conforme al anotado artículo 179°, el obligado debe cumplir con pagar la totalidad de los intereses moratorios determinados sobre la totalidad de la sanción para que se pueda aplicar el pago correspondiente a la multa rebajada.

Entender que para la aplicación del artículo 179° del Código Tributario, el obligado debe cancelar únicamente el importe de los intereses moratorios que correspondan a la multa rebajada o que no se apliquen intereses al monto de la sanción rebajada, no sólo conllevaría la inaplicación de lo previsto en los citados artículos 28°, 33°, 31° y 181° sino que vía interpretación se estaría regulando una forma de imputación de pagos no prevista por ley.

De otro lado, en el supuesto negado que pudiera considerarse que las interpretaciones antes detalladas sólo son de aplicación al régimen previsto por el artículo 179° del Código Tributario y que no puede entenderse inaplicados o modificados los artículos 28°, 33°, 31° y 181° del anotado código, corresponde destacar que en tal supuesto se estaría reconociendo efecto a los pagos parciales sólo con relación al régimen de incentivos, y se estaría dejando de lado el efecto de tales pagos en el contexto normativo de la imputación de pagos destinada a la extinción de la deuda tributaria, toda vez que si bien, por un lado, se podría considerar al contribuyente acogido al régimen de incentivos, de otro lado, dicho contribuyente no podrá considerar que su deuda tributaria ha quedado extinguida conforme a la regla de imputación para la cancelación o extinción de la deuda tributaria prevista por el anotado artículo 31°.

Finalmente, es de destacar que, toda vez que el artículo 179° del Código Tributario prevé un régimen de incentivos referido únicamente a la rebaja de la sanción y no de ningún otro concepto adicional conformante de la deuda tributaria, como son los intereses moratorios de la totalidad de la sanción, el considerar que el obligado sólo debe cancelar el importe de los intereses moratorios que correspondan a la multa rebajada o que no se apliquen intereses al monto de la sanción



Pág. 5 de 16

rebajada, implica una nueva forma de extinción de la obligación tributaria o la condonación parcial o total de intereses moratorios, lo que conforme con el inciso f) de la Norma IV y el artículo 41° del Código Tributario solo puede ser establecido por norma expresa con rango de ley”.

() VOTO SINGULAR DE LOS VOCALES QUE CONFORMAN LA SALA 10 RESPECTO DE LA PROPUESTA 2**

“Tal como se señala en los artículos 28° y 31° del Código Tributario, en concordancia con su artículo 179°, en cada tramo el pago o los pagos realizados por el deudor deben aplicarse de manera definitiva a la deuda tributaria rebajada actualizada a la fecha de cada pago, iniciándose la imputación por los intereses moratorios y, de ser el caso, a la base de su cálculo, es decir, a la multa rebajada. Una vez efectuada esta imputación y determinado el porcentaje de la multa acogida al beneficio, este cálculo de liquidación de la deuda tributaria debe quedar firme hasta la cancelación total de la misma.

Por lo tanto, una vez imputado el pago a la deuda rebajada (iniciándose la imputación por los intereses moratorios devengados a la fecha de pago) no cabe que, posteriormente, parte de estos intereses moratorios cancelados y liquidados se consideren como parte de los intereses devengados por la deuda (multa) no acogida. Realizar este último cálculo significaría una variación del porcentaje de acogimiento de la multa que ya ha quedado determinado con la imputación a los intereses moratorios.

Por el contrario, si se efectuara la imputación de los pagos a los intereses moratorios por la deuda rebajada, y luego a la multa rebajada, y posteriormente parte de estos intereses moratorios cancelados no lo fueran y se considerarían como “un a cuenta” de la deuda no rebajada, no sería posible obtener un cálculo definitivo de la multa rebajada toda vez que los intereses inicialmente cancelados no lo habrían sido, lo cual genera una incertidumbre y una inconsistencia total con lo previsto en el referido artículo 31° del Código Tributario.

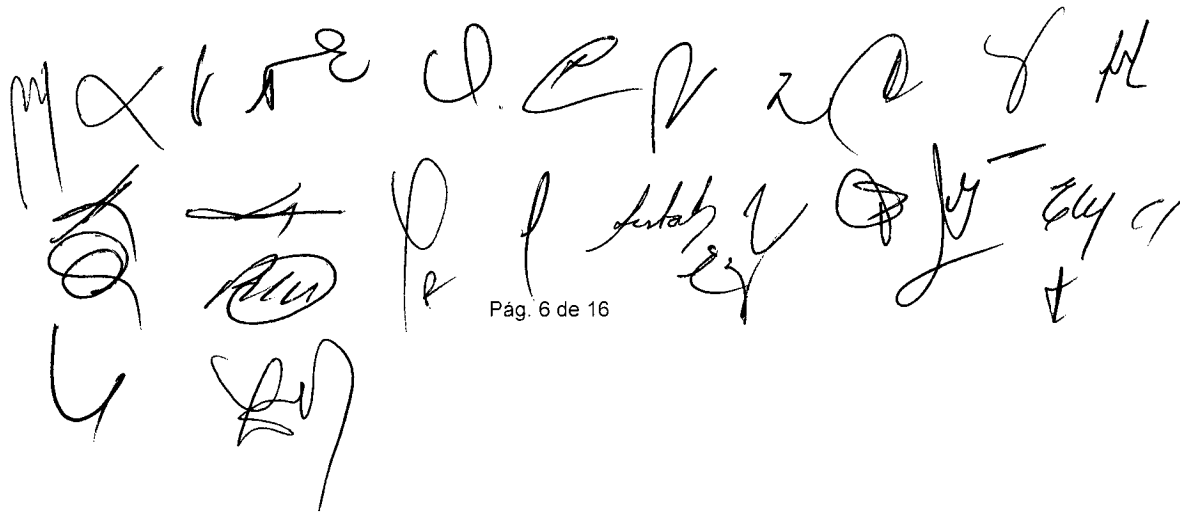
Adicionalmente, debe remarcarse que el cálculo de los intereses moratorios realizados en cada tramo, debe efectuarse siempre a partir del día siguiente de cada pago.

En consecuencia, consideramos que toda referencia a una imputación proporcional de la deuda constituida por multa e intereses moratorios no resulta razonable en atención a las normas bajo examen.

Para graficar estos pasos, se tiene el siguiente ejemplo:

Sanción sin rebaja	S/. 1 000,00
Sanción con 90% de rebaja	S/. 100,00
Intereses moratorios de la sanción rebajada	S/. 4,00
Suma cancelada antes de cualquier notificación	S/. 50,00
Imputación a los intereses moratorios ²	(S/. 4,00)
Remanente	S/. 46,00
Imputación a la sanción rebajada	(S/. 46,00)
Monto de sanción rebajada que no se cubrió	S/. 54,00

² En aplicación del artículo 31° del Código Tributario.



Luego del cálculo indicado cabe considerar que el acogimiento al beneficio ha sido parcial correspondiendo determinar el porcentaje "de la sanción rebajada" que fue acogido al 90% de rebaja así como el porcentaje de ésta que no fue objeto de dicho acogimiento³, como a continuación se muestra:

Sanción con 90% de rebaja	S/. 100,00
Suma cancelada por la sanción rebajada	S/. 46,00
% pagado de la sanción rebajada	46%
% de la sanción rebajada no acogida al 90% de rebaja	54%

Los intereses imputados y liquidados asciende a S/. 4,00. Esto es, de manera definitiva, siendo que el saldo de la deuda no acogida es de S/. 540,00 (54% de 1 000,00) más los intereses moratorios que se generen hasta la fecha de su cancelación total.

Si los S/. 4,00 de intereses moratorios (que ya liquidaron la deuda acogida) nuevamente se considerasen para efectuar el cálculo de los intereses moratorios ya cancelados, no se podría determinar finalmente el porcentaje de la multa acogida al beneficio, no siendo concordante con el artículo 31° del Código Tributario".

³ En efecto, como se aprecia en los citados ejemplos recogidos en la propuesta 2 del informe de Sala Plena que sustenta al referido Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11, el porcentaje de la sanción que fue objeto de acogimiento al tramo de rebaja se calcula en función del monto de la sanción "rebajada".

Handwritten signatures and marks covering the bottom half of the page.

TEMA:

DETERMINAR LA FORMA DE IMPUTACIÓN DE LOS PAGOS PARCIALES QUE REALIZAN LOS DEUDORES TRIBUTARIOS A EFECTO DE ACOGERSE PARCIALMENTE AL RÉGIMEN DE INCENTIVOS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 179° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO

PROPUESTA 1

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.

PROPUESTA 2

El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.

Dra. Olano	X	
Dra. Zúñiga	X	
Dra. Amico	X	
Dr. Ramírez	X	
Dra. Zelaya	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Castañeda	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. De Pomar	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Flores	X	
Dra. Guarniz	X	
Dr. Fuentes	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Cogorno	VACACIONES	VACACIONES
Dr. Velásquez	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Meléndez	X	
Dra. Terry	X	
Dra. Huertas	VACACIONES	VACACIONES
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	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Barrantes	X	
Dra. Ruiz	X	
TOTAL	28	

[Handwritten signatures and initials]

[Handwritten signature]

ANEXO I

FUNDAMENTOS DEL ACUERDO DE SALA PLENA

El artículo 28° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Asimismo, el artículo 181° del citado código⁴, señala que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33° del anotado código y que el interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

Por otro lado, el artículo 179° del referido código prevé un régimen de incentivos que tiene por finalidad rebajar el monto de la sanción según el momento en el que se subsane la infracción cometida y se cumplan los requisitos que se indican en dicho artículo, según sea el caso⁵.

Al respecto, ante la cuestión de si debían pagarse los intereses generados por la sanción cometida a efecto de acogerse al régimen de incentivos, en el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2013-03 de 6 de febrero de 2013 y en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02889-5-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria⁶, se ha señalado que:

“Para acogerse al régimen de incentivos a que se refiere el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, deben cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados”.

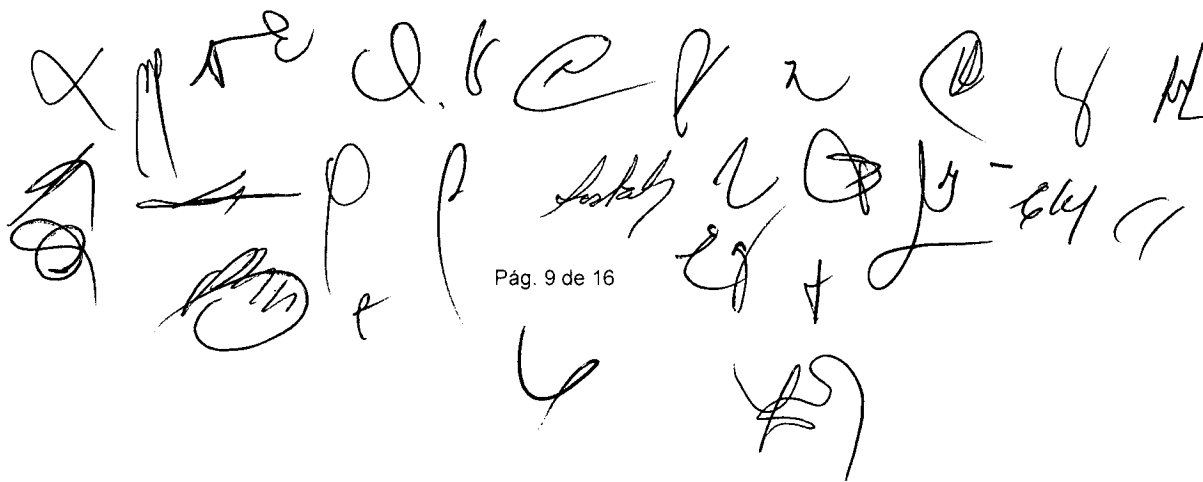
Ahora bien, en cuanto a la posibilidad de acogerse al citado régimen realizando pagos parciales de la sanción, en el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2013-11 de 21 de marzo de 2013 se ha indicado que:

“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°.

⁴ Modificado por Decreto Legislativo N° 969. Al respecto, antes de la referida modificación, el citado artículo ya preveía que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el artículo 33°.

⁵ En efecto, se prevén requisitos diferentes según la sanción se encuentre relacionada o no con tributos retenidos o percibidos.

⁶ Dicha resolución fue publicada en el diario oficial “El Peruano” el día 14 de marzo de 2013.

A collection of handwritten signatures and initials in black ink, scattered across the bottom of the page. Some are large and stylized, while others are smaller and more compact. They appear to be official signatures of various individuals involved in the document's approval or review.

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°.

En el presente caso, debe determinarse la forma de imputar los pagos parciales que sean realizados con el fin de acogerse parcialmente al régimen de incentivos. Al respecto, se considera que ello puede determinarse a partir de la aplicación estricta de los artículos 31° y 181° del Código Tributario y de la lectura conjunta de ambos acuerdos.

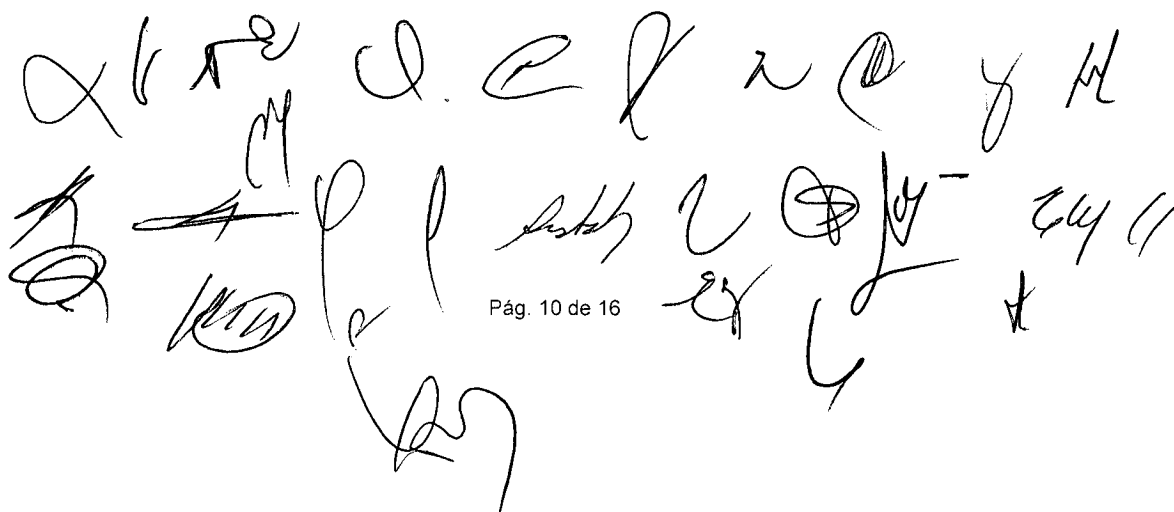
Como se aprecia, según el primer Acuerdo de Sala Plena citado, es requisito para acogerse al referido régimen cancelar la sanción de multa y los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados. No obstante, esto debe ser interpretado de manera conjunta con el segundo acuerdo, según el cual, es posible acogerse parcialmente al régimen de incentivos "haciendo pagos parciales de la sanción".

En efecto, si tan solo existiera el primer acuerdo y la norma no permitiese un acogimiento parcial al régimen, el deudor tributario estaría obligado a pagar la sanción rebajada más los intereses generados por ésta hasta la fecha de pago, aplicándose el referido artículo 31° del Código Tributario. De esta manera, si el pago realizado no alcanzara para cubrir en primer lugar al total de los intereses generados por la sanción rebajada y luego a ésta, el deudor tributario no se habría acogido al régimen de incentivos.

Sin embargo, como se ha mencionado, según el segundo acuerdo citado, es posible acogerse parcialmente al mencionado régimen haciendo pagos parciales "de la sanción", siendo que para dicho fin se entiende que se está haciendo referencia a la sanción rebajada⁷. Como se advierte, este segundo acuerdo solo hace referencia a pagos parciales "de la sanción" y no a pagos parciales de los intereses generados por ésta.

Por consiguiente, de una lectura conjunta de ambos acuerdos y en estricta aplicación del artículo 31° del citado código, el pago parcial que el deudor efectúe con el fin de acogerse al régimen de incentivos debe imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego a ésta, siendo que si el remanente que resulta después de hacer dicha imputación no alcanzara para cubrir el total de la sanción rebajada, se habrá efectuado un "pago parcial de la sanción" y por tanto, se habrá producido un acogimiento parcial al régimen de incentivos. En efecto, de acuerdo con el primer acuerdo citado, en todos los casos son aplicables

⁷ En este sentido, véanse los ejemplos recogidos en la propuesta 2 del informe de Sala Plena que sustenta al referido Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11, según los cuales, los pagos parciales eran imputados a la sanción rebajada para determinar el porcentaje de acogimiento parcial al régimen de incentivos así como el porcentaje de sanción que se consideraba no acogida al régimen.

A collection of handwritten signatures and initials in black ink, scattered across the bottom half of the page. Some are large and stylized, while others are smaller and more compact. They appear to be official signatures.

las reglas de imputación a que se refiere el referido artículo 31° del Código Tributario, esto es, se incluye también a los casos de acogimiento parcial al régimen.

Así, se considera que a efecto de determinar si se ha producido un acogimiento parcial al mencionado régimen de incentivos, deben seguirse los siguientes pasos:

1. Verificar la fecha de pago para efecto de determinar el porcentaje de rebaja que podría ser aplicable⁸. En este caso se utilizan términos condicionales dado que se considera que sólo se producirá un acogimiento parcial en la medida en que se efectúe algún pago parcial de la sanción rebajada.
2. Determinar el monto de la sanción rebajada.
3. Determinar los intereses moratorios generados por la sanción rebajada a la fecha del pago.
4. Imputar la suma cancelada (pago parcial), en primer lugar, a los intereses moratorios generados por la sanción rebajada a la fecha de pago. Al respecto, si dicha suma no alcanza para cubrir estos intereses o alcanza sólo para cubrir a éstos y no a alguna parte de la sanción rebajada se considera que no se ha producido el acogimiento (ni siquiera parcial) al régimen de incentivos dado que no se llegó a hacer pago parcial alguno "de la sanción" rebajada.
5. Si luego de la imputación a los intereses existiera un remanente, éste será imputado a la sanción rebajada. Si dicho remanente no alcanza para cubrirla por completo, deberá calcularse el porcentaje de la sanción rebajada que fue acogido a la rebaja determinada en el punto 1 así como el porcentaje de la sanción rebajada que no pudo acogerse a dicho tramo.

Para graficar estos pasos, se tiene el siguiente ejemplo:

Si se tiene una sanción que asciende a S/. 1 000,00 y se realiza un pago parcial de S/. 50,00 antes de cualquier notificación realizada por la Administración, en principio el deudor podría acceder a la rebaja del 90%, por lo que en primer lugar deben calcularse los intereses moratorios según lo siguiente⁹:

Datos	
Sanción sin rebaja	S/. 1 000,00
Días transcurridos hasta la fecha del pago parcial	100
TIM	1,20%
TIM diaria	0,04%

Cálculo de interés	
Sanción rebajada al 90%	S/. 100,00

⁸ Así, por ejemplo, si el pago se realiza antes de cualquier notificación de la Administración Tributaria, podría accederse a una rebaja del 90%.

⁹ Los redondeos que se efectuarán en los montos y porcentajes han sido efectuados según lo previsto por la Resolución de Superintendencia N° 025-2000-SUNAT.

Pág. 11 de 16

Interés de la sanción rebajada	S/. 4,00 ¹⁰
Deuda rebajada	S/. 104,00

Siguiendo los pasos 1 a 4, se obtiene lo siguiente:

Sanción sin rebaja	S/. 1 000,00
Sanción con 90% de rebaja	S/. 100,00
Intereses moratorios de la sanción rebajada	S/. 4,00
Suma cancelada antes de cualquier notificación	S/. 50,00
Imputación a los intereses moratorios ¹¹	(S/. 4,00)
Remanente	S/. 46,00
Imputación a la sanción rebajada	(S/. 46,00)
Monto de sanción rebajada que no se cubrió	S/. 54,00

Como se aprecia, después de aplicar la regla de imputación del artículo 31°, se ha efectuado un pago parcial de la sanción rebajada, por lo que se ha producido un acogimiento parcial de la sanción rebajada al régimen de incentivos, aplicando el porcentaje de rebaja de 90%.

Dado que se ha efectuado el mencionado acogimiento parcial, corresponde determinar el porcentaje "de la sanción rebajada" que fue acogido al 90% de rebaja así como el porcentaje de ésta que no fue objeto de dicho acogimiento¹², como a continuación se muestra:

Sanción con 90% de rebaja	S/. 100,00
Suma cancelada por la sanción rebajada	S/. 46,00
% pagado de la sanción rebajada	46%
% de la sanción rebajada no acogida al 90% de rebaja	54%

Esto significa que si el deudor dejara pasar todas las oportunidades y porcentajes de rebaja previstos por el artículo 179° del Código Tributario, esto es, si ya no se acogiese a rebaja alguna, deberá pagar el 54% de la sanción total, esto es S/. 540,00 más los intereses moratorios que se generen hasta la fecha de pago:

Sanción sin rebaja	S/. 1 000,00
54% de la sanción sin rebaja	S/. 540,00

Como se advierte, esta interpretación es acorde con los dos Acuerdos de Sala Plena mencionados pues se considera que la aplicación del artículo 179°, incluyéndose el supuesto de acogimiento parcial al régimen de incentivos, no puede significar la inaplicación del artículo 31° del Código Tributario, lo que ocurriría si el pago parcial efectuado por el deudor tributario es imputado en parte al interés moratorio y en parte a la sanción, sin agotar primero los intereses, esto es, sin seguir la regla de imputación prevista por el citado artículo 31°.

Por consiguiente, se concluye que para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, son aplicables los artículos 31° y 181 del citado

¹⁰ El interés resulta de multiplicar la base (S/. 100,00) por la TIM diaria (0,04%) por 100 que son los días transcurridos hasta la fecha del pago parcial.

¹¹ En aplicación del artículo 31° del Código Tributario.

¹² En efecto, como se aprecia en los citados ejemplos recogidos en la propuesta 2 del informe de Sala Plena que sustenta al referido Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11, el porcentaje de la sanción que fue objeto de acogimiento al tramo de rebaja se calcula en función del monto de la sanción "rebajada".

Pág. 12 de 16

código. Por tanto, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses moratorios generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a ésta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial al régimen así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago parcial.

Otra manera de graficar este ejemplo es la prevista en el Informe de Sala Plena que sirvió de sustento al Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11 de 21 de marzo de 2013:

Sanción Total: S/. 1 000,00 Suma cancelada antes de cualquier notificación: S/. 50,00 Días transcurridos hasta la fecha del pago parcial: 100 TIM diaria: 0.04%										
	Tramo 1		Tramo 2		Tramo 3		Tramo 4		Rebaja 0	
	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%
Total a pagar en el tramo por multa	100		300		400		500		1000	
Multa rebajada	100								540	
Total a pagar en el tramo por interés	4		Por calcular		Por calcular		Por calcular			
Deuda pendiente	104									
Paga por la multa	46 ⁽¹⁾	46%								
Saldo de multa	54	54%								

⁽¹⁾ Solo se pagan S/. 46,00 por la sanción rebajada porque primero se hizo la imputación de S/. 4,00 al interés.

Tal como se señala en los artículos 28° y 31° del Código Tributario, en concordancia con su artículo 179°, en cada tramo el pago o los pagos realizados por el deudor deben aplicarse de manera definitiva a la deuda tributaria rebajada actualizada a la fecha de cada pago, iniciándose la imputación por los intereses moratorios y, de ser el caso, a la base de su cálculo, es decir, a la multa rebajada. Una vez efectuada esta imputación y determinado el porcentaje de la multa acogida al beneficio, este cálculo de liquidación de la deuda tributaria debe quedar firme hasta la cancelación total de la misma.

Por lo tanto, una vez imputado el pago a la deuda rebajada (iniciándose la imputación por los intereses moratorios devengados a la fecha de pago) no cabe que, posteriormente, parte de estos intereses moratorios cancelados y liquidados se consideren como parte de los intereses devengados por la deuda (multa) no acogida. Realizar este último cálculo significaría una variación del porcentaje de acogimiento de la multa que ya ha quedado determinado con la imputación a los intereses moratorios.

Por el contrario, si se efectuara la imputación de los pagos a los intereses moratorios por la deuda rebajada, y luego a la multa rebajada, y posteriormente parte de estos intereses moratorios cancelados no lo fueran y se considerarían como "un a cuenta" de la deuda no rebajada, no sería posible obtener un cálculo definitivo de la multa rebajada toda vez que los intereses inicialmente cancelados no lo habrían sido, lo cual genera una incertidumbre y una inconsistencia total con lo previsto en el referido artículo 31° del Código Tributario.

Adicionalmente, debe remarcarse que el cálculo de los intereses moratorios realizados en cada tramo, debe efectuarse siempre a partir del día siguiente de cada pago.

Pág. 13 de 16

En consecuencia, consideramos que toda referencia a una imputación proporcional de la deuda constituida por multa e intereses moratorios no resulta razonable en atención a las normas bajo examen.

Para graficar estos pasos, se tiene el siguiente ejemplo:

Sanción sin rebaja	S/. 1 000,00
Sanción con 90% de rebaja	S/. 100,00
Intereses moratorios de la sanción rebajada	S/. 4,00
Suma cancelada antes de cualquier notificación	S/. 50,00
Imputación a los intereses moratorios ¹³	(S/. 4,00)
Remanente	S/. 46,00
Imputación a la sanción rebajada	(S/. 46,00)
Monto de sanción rebajada que no se cubrió	S/. 54,00

Luego del cálculo indicado cabe considerar que el acogimiento al beneficio ha sido parcial correspondiendo determinar el porcentaje "de la sanción rebajada" que fue acogido al 90% de rebaja así como el porcentaje de ésta que no fue objeto de dicho acogimiento¹⁴, como a continuación se muestra:

Sanción con 90% de rebaja	S/. 100,00
Suma cancelada por la sanción rebajada	S/. 46,00
% pagado de la sanción rebajada	46%
% de la sanción rebajada no acogida al 90% de rebaja	54%

Los intereses imputados y liquidados asciende a S/. 4,00. Esto es, de manera definitiva, siendo que el saldo de la deuda no acogida es de S/. 540,00 (54% de 1 000,00) más los intereses moratorios que se generen hasta la fecha de su cancelación total.

Si los S/. 4,00 de intereses moratorios (que ya liquidaron la deuda acogida) nuevamente se considerasen para efectuar el cálculo de los intereses moratorios ya cancelados, no se podría determinar finalmente el porcentaje de la multa acogida al beneficio, no siendo concordante con el artículo 31° del Código Tributario.

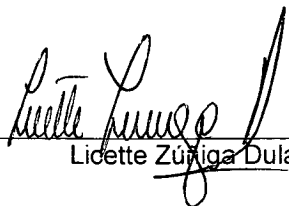
¹³ En aplicación del artículo 31° del Código Tributario.

¹⁴ En efecto, como se aprecia en los citados ejemplos recogidos en la propuesta 2 del informe de Sala Plena que sustenta al referido Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11, el porcentaje de la sanción que fue objeto de acogimiento al tramo de rebaja se calcula en función del monto de la sanción "rebajada".

Pág. 14 de 16

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes) así como su Anexo I.

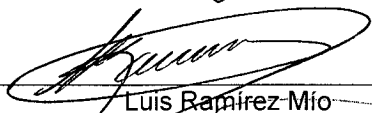
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



Licette Zúñiga Dulanto



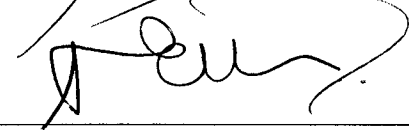
Lorena Amico de las Casas



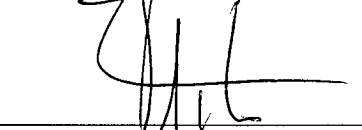
Luis Ramírez Mío



Marina Zelaya Vidal



Sergio Ezeta Carpio



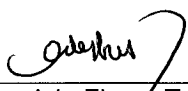
Víctor Castañeda Altamirano



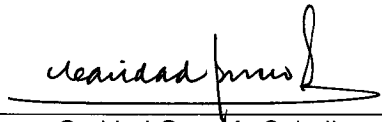
Mariella Casalino Mannarelli



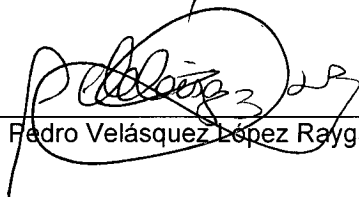
Raúl Queuña Díaz



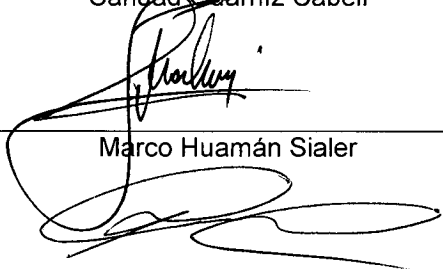
Ada Flores Talavera



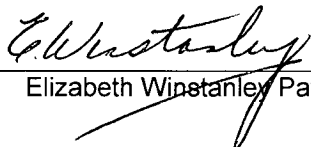
Caridad Guarníz Cabell



Pedro Velásquez López Raygada



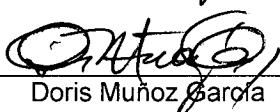
Marco Huamán Sialer



Elizabeth Winstanley Patio



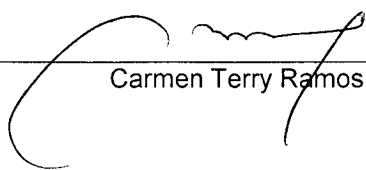
José Martel Sánchez



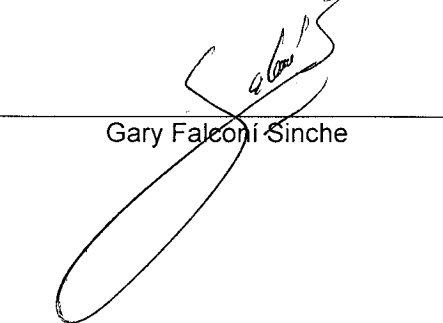
Doris Muñoz García



Patricia Meléndez Kohatsu



Carmen Terry Ramos

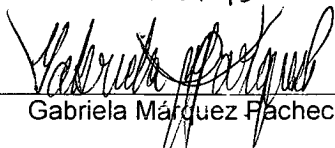


Gary Falconí Sinche

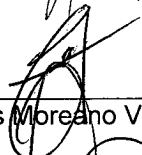


Rossana Izaguirre Llampasi

09/07/13



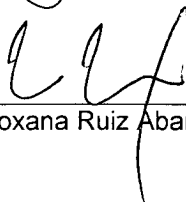
Gabriela Márquez Pacheco



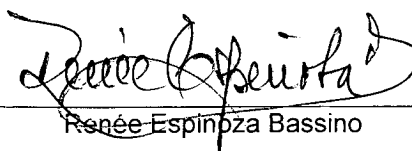
Carlos Moreano Valdivia



Luis Cayo Quispe



Roxana Ruiz Abarca



Renée Espinoza Bassino



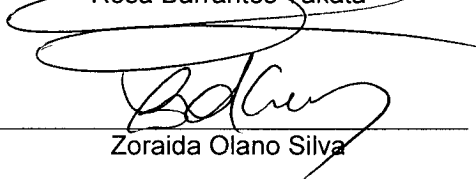
Lily Villanueva Azarán



Jorge Sarmiento Díaz



Rosa Barrantes Takata



Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2013-27

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR LA FORMA DE IMPUTACIÓN DE LOS PAGOS PARCIALES QUE REALIZAN LOS DEUDORES TRIBUTARIOS A EFECTO DE ACOGERSE PARCIALMENTE AL RÉGIMEN DE INCENTIVOS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 179° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El artículo 28° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Asimismo, el artículo 181° del citado código¹, señala que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33° del anotado código y que el interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

Por su parte, el artículo 31° del citado código señala que los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo lo dispuesto por los artículos 117° y 184°, respecto a las costas y gastos.

Por otro lado, el artículo 179° del referido código prevé un régimen de incentivos que tiene por finalidad rebajar el monto de la sanción según el momento en el que se subsane la infracción cometida y se cumplan los requisitos que se indican en dicho artículo, según sea el caso.

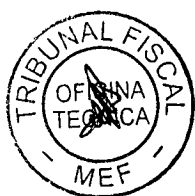
Al respecto, ante la cuestión de si debían pagarse los intereses generados por la sanción cometida a efecto de acogerse al régimen de incentivos, en el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2013-03 de 6 de febrero de 2013 y en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02889-5-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que:

"Para acogerse al régimen de incentivos a que se refiere el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, deben cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados".

Por otro lado, en cuanto a la posibilidad de acogerse al citado régimen realizando pagos parciales de la sanción, en el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2013-11 de 21 de marzo de 2013 se ha indicado 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

¹ Modificado por Decreto Legislativo N° 969. Al respecto, antes de la referida modificación, el citado artículo ya preveía que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el artículo 33°.



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°”.

En el presente caso, debe determinarse la forma de imputación de los pagos parciales que se realicen con el fin de acogerse al régimen de incentivos de manera parcial, dado que sobre el particular existen dos interpretaciones sobre la aplicación del artículo 31° del Código Tributario.

En efecto, según una primera interpretación, los pagos deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la parte de la sanción rebajada que es objeto del acogimiento parcial al régimen de incentivos, para lo cual debe determinarse el porcentaje que los intereses generados por la sanción rebajada representan respecto de la deuda rebajada.

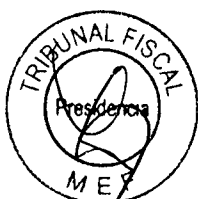
Asimismo, de acuerdo con una segunda interpretación, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a ésta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial al régimen así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago parcial.

Amerita llevar el tema a conocimiento del Pleno del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154° del Código Tributario modificado por el Decreto Supremo N° 1113², según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, 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. Agregándose que 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 apreciarse en los Anexos I y II.

² Publicado el día 5 de julio de 2012.



III. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

Para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos efectuados deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la parte de la sanción rebajada que es objeto de acogimiento parcial al régimen de incentivos, para lo cual debe determinarse la parte de la sanción rebajada que es materia de dicho acogimiento parcial.

FUNDAMENTO

El artículo 28° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Asimismo, el artículo 181° del citado código³, señala que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33° del anotado código y que el interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

Por su parte, el artículo 31° del citado código señala que los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo lo dispuesto por los artículos 117° y 184°, respecto a las costas y gastos.

Por otro lado, el artículo 179° del referido código prevé un régimen de incentivos que tiene por finalidad rebajar el monto de la sanción según el momento en el que se subsane la infracción cometida y se cumplan los requisitos que se indican en dicho artículo, según sea el caso⁴.

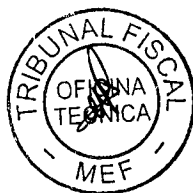
Al respecto, ante la cuestión de si debían pagarse los intereses generados por la sanción cometida a efecto de acogerse al régimen de incentivos, en el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2013-03 de 6 de febrero de 2013 y en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02889-5-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria⁵, se ha señalado que:

"Para acogerse al régimen de incentivos a que se refiere el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, deben cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados".

³ Modificado por Decreto Legislativo N° 969. Al respecto, antes de la referida modificación, el citado artículo ya preveía que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el artículo 33°.

⁴ En efecto, se prevén requisitos diferentes según la sanción se encuentre relacionada o no con tributos retenidos o percibidos.

⁵ Dicha resolución fue publicada en el diario oficial "El Peruano" el día 14 de marzo de 2013.



Ahora bien, en cuanto a la posibilidad de acogerse al citado régimen realizando pagos parciales de la sanción, en el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2013-11 de 21 de marzo de 2013 se ha indicado 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°”.

En el presente caso, debe determinarse la forma de imputación de los pagos parciales que se realicen con el fin de acogerse parcialmente al régimen de incentivos previsto por el citado artículo 179° del Código Tributario, siendo importante precisar que en la presente propuesta se considera plenamente aplicable lo dispuesto por los artículos 31° y 181° del Código Tributario y los citados acuerdos de Sala Plena.

Al respecto, en cuanto a la imputación de los referidos pagos parciales, cabe precisar que de conformidad con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02889-5-2013, para efecto del acogimiento al régimen de incentivos, deben cancelarse los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago, es decir, solo corresponde pagar los intereses que correspondan a la sanción que ha sido objeto de rebaja, mas no los intereses generados por el total de la sanción original, sin rebaja alguna, en el entendido que la única deuda a cancelar, y sobre la cual corresponde aplicar intereses, esto es, su base de cálculo, es la sanción ya rebajada.

En ese orden de ideas, por ejemplo, si una sanción asciende a S/. 1 000,00 y es rebajada en un 90%, para acogerse al total de ese tramo de rebaja corresponderá pagar el 10% de ésta más los intereses que ese 10% genere y no los generados por el 100% de la sanción. En efecto, si desea efectuarse el pago, no corresponderá que los contribuyentes cancelen el total de los intereses generados por los S/. 1 000,00 para luego proceder a hacer una imputación a la sanción ya que ésta rebajada solo asciende a S/. 100,00.



Graficando lo expuesto, para acogerse a la totalidad de la rebaja del 90% por una sanción original de S/. 1 000,00, solo correspondería pagar S/. 104,00, según los datos que a continuación son propuestos:

Datos	
Sanción sin rebaja	S/. 1000,00
Días transcurridos hasta la fecha del pago parcial	100
Tasa de Interés Moratorio - TIM	1,20%
TIM diaria	0,04%

Cálculo de interés	
Sanción rebajada al 90%	S/. 100,00
Interés de la sanción rebajada	S/. 4,00 ⁶
Deuda rebajada	S/. 104,00

Por consiguiente, se advierte que para acogerse a la totalidad de la rebaja del 90%, solo se exigirá el pago de los intereses generados por el 10% de la sanción original, esto es, por la sanción rebajada (S/. 100,00) y no los que corresponden al total de la sanción (S/. 1 000,00).

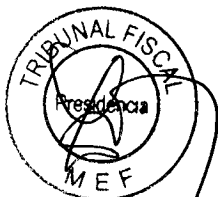
En esa línea de interpretación, cuando el Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11 de 21 de marzo de 2013 estableció que procede el acogimiento parcial al régimen de incentivos aun cuando se hicieran pagos parciales de la sanción ya rebajada, se entiende que los intereses que deben ser cancelados son los que proporcionalmente corresponden a la parte de la sanción ya rebajada que es objeto de acogimiento y no los que correspondan al total de la sanción rebajada.

En ese sentido, considerando que según lo previsto por los artículos 31° y 181° del Código Tributario, los intereses se obtienen aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) sobre una base de cálculo, esto es, constituyen una parte accesorio de una multa o tributo⁷ no cancelados oportunamente, siempre serán proporcionales a dicha base de cálculo que sirve de referencia. En tal sentido, si el deudor tributario acoge al régimen de incentivos solo una parte de la sanción ya rebajada, solo estará obligado a pagar los intereses de esa parte de la sanción rebajada que es materia de acogimiento y no los que corresponden a la totalidad.

En virtud de lo expuesto, con la finalidad de aplicar lo dispuesto por el artículo 31° del citado código, para imputar los pagos parciales que se efectúen respecto de una sanción rebajada, debe calcularse la suma que debe cancelarse por concepto de intereses y para ello es necesario determinar la base de cálculo que servirá como referencia, esto es, el monto de la sanción que generará los referidos intereses, la que por aplicación del artículo 181° del Código Tributario, tendrá que ser la parte de la sanción rebajada que se acoge al régimen de incentivos. Por consiguiente, no corresponde efectuar el cálculo de los referidos intereses respecto de la totalidad de la sanción rebajada debido a que precisamente el deudor solo ha podido obtener una parte de dicha rebaja. De lo contrario, se le obligaría a pagar intereses determinados sobre una base de cálculo que no representa la parte de la sanción rebajada que logró acoger al régimen de incentivos.

⁶ El interés resulta de multiplicar la base (S/. 100,00) por la TIM diaria (0,04%) por 100 que son los días transcurridos hasta la fecha del pago parcial.

⁷ Excepto cuando los intereses son base de cálculo de otros intereses, únicamente en el caso de anticipos o pagos a cuenta no pagados oportunamente, según lo dispuesto por el artículo 34° del Código Tributario.



En efecto, primero deberá determinarse la parte de la sanción rebajada que es acogida al régimen de incentivos y en base a ello se deben calcular los intereses que corresponden a dicha parte, por lo que no podría exigirse los intereses (S/. 4,00) que corresponden a la totalidad de la sanción rebajada (S/.100,00), ya que ello implicaría que para el acogimiento "parcial" al régimen de incentivos, deba hacerse el pago de intereses calculados sobre una parte que no ha sido acogida a él.

Así, por ejemplo, en el referido ejemplo se apreciaba que para un acogimiento total al porcentaje de rebaja de 90% debían pagarse S/. 104,00. Ahora bien, si el deudor tributario no hiciera un pago de S/. 104,00 sino uno de S/. 50,00, antes de imputar dicho pago de conformidad con lo previsto por el artículo 31° del Código Tributario, deberá calcularse la parte de la sanción que es acogida al referido régimen, según los pasos que se describen a continuación:

1. Verificar la fecha en la que se efectúa el pago parcial para determinar el porcentaje de rebaja que será aplicable⁸.
2. Determinar la parte de la sanción rebajada que se acoge al régimen de incentivos, la cual servirá como base de cálculo de los intereses que deberán cancelarse y a los que se imputará en primer lugar el pago parcial. Para ello debe determinarse la parte del pago que se imputará a la sanción y la que se imputará a sus respectivos intereses, aplicando una regla de proporcionalidad. Así, en el ejemplo propuesto, los intereses de la sanción rebajada ascienden a S/. 4,00 y constituyen el 3,85% de S/.104,00 y la sanción asciende a S/. 100,00 y representa el 96,15% de la deuda rebajada⁹. En efecto:

Concepto	Monto	Porcentaje respecto de la deuda rebajada ¹⁰
Sanción rebajada	S/.100,00	96,15%
Intereses	S/. 4,00	3,85%
Deuda rebajada	S/. 104,00	100%

3. Aplicar los porcentajes determinados a la suma cancelada por el deudor:

Suma Cancelada	% de los S/. 50,00	Monto
S/. 50,00	3,85%	S/. 2,00
	96,15%	S/. 48,00

Como se advierte, el 3,85% de S/. 50,00, asciende a S/. 2,00 y el 96,15% de S/. 50,00 asciende a S/. 48,00. Así, se obtiene el monto que se imputará en primer lugar a los intereses generados por la parte de la sanción rebajada que es acogida al régimen de incentivos (S/. 48,00) y la suma de intereses que proporcionalmente le corresponden¹¹ (S/. 2,00), para luego proceder a imputar el pago parcial (S/. 50,00) en primer lugar a los intereses (S/. 2,00) y luego a la parte de la sanción rebajada que es acogida parcialmente al régimen de incentivos (S/. 48,00).

⁸ Así, si el pago parcial se efectúa antes de cualquier notificación de la Administración Tributaria, se aplicará un porcentaje de rebaja de 90%.

⁹ Los redondeos efectuados en los montos y porcentajes han sido efectuados según lo previsto por la Resolución de Superintendencia N° 025-2000-SUNAT.

¹⁰ Estos porcentajes se obtienen aplicando la regla de tres simple.

¹¹ De acuerdo con los artículos 33° y 181° del Código Tributario.



4. En efecto, si se imputan los S/. 2,00 a los intereses, se obtiene un remanente de S/. 48,00 que servirán para imputarlos a la sanción rebajada.
5. Se imputan S/. 48,00 a la sanción rebajada. Por consiguiente, queda un remanente de S/. 52,00 por pagar por concepto de la sanción rebajada.
6. Se calcula el porcentaje de acogimiento parcial al régimen de incentivos. Como se aprecia, si la sanción rebajada asciende a S/. 100,00 y de ella se han pagado solamente S/. 48,00, se ha pagado el 48% de la sanción rebajada y se adeuda el 52% de ella¹². En efecto:

Sanción rebajada	S/. 100,00
Intereses de la sanción rebajada	S/. 4,00
Suma cancelada	S/. 50,00
Imputación a intereses	S/. 2,00
Imputación a sanción rebajada	S/. 48,00
Remanente de sanción rebajada	S/. 52,00
% de la sanción rebajada pagada	48%
% de la sanción pendiente de pago	52%

De lo expuesto se aprecia que habiéndose acogido al régimen solamente el 48% de la multa ya rebajada, solo deberá pagarse el 48% de S/. 100,00, es decir S/. 48,00 más los intereses que correspondan a esa parte. Asimismo, quedaría pendiente el pago del 52% de la sanción rebajada de tal manera que si el deudor dejara transcurrir todos los plazos previstos y ya no hay acceso a rebaja alguna, deberá cancelar S/. 520,00, que constituyen el 52% de la sanción original, esto es, 52% de S/. 1 000,00 más los intereses generados por los S/. 520,00 desde el día siguiente de la comisión de la infracción, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 181° del Código Tributario, según el cual, el interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción.

¹² A título ilustrativo, otra forma de determinar la suma que debe imputarse a los intereses generados por la parte de la sanción rebajada hasta la fecha del pago parcial y lo que debe imputarse a dicha parte de la sanción rebajada, consiste en aplicar las fórmulas que se describen a continuación, según sea el caso, con la cual se obtendrá el monto de la sanción cancelada y los intereses que le corresponden.

$SC = [M + M (TD \times D)]$	Fórmula aplicable a los casos en los que no existe capitalización al 31 de diciembre
$SC = [M + M (TD \times D)] + [M + M(TD \times D)] [TD \times D1]$	Fórmula aplicable a los casos en los que existe capitalización (*). En este caso, de existir más de una capitalización, la fórmula deberá ser adecuada siguiendo la lógica propuesta.

En donde:

SC: Suma Cancelada

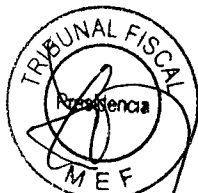
M: Sanción Rebajada

TD: TIM Diaria

D: Días transcurridos hasta el 31 de diciembre cuando corresponda capitalizar los intereses*

D1: Días transcurridos hasta la fecha de cancelación

(*) Según el criterio adoptado en el Acuerdo de Sala Plena N° 2011-19, recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21480-9-2011: "En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso".



Por consiguiente, para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos, antes de imputar la suma pagada a los intereses y a la sanción, debe calcularse la parte de la sanción rebajada que finalmente será acogida al referido régimen para luego calcular los intereses generados por dicha parte. En tal sentido, no se exigirá el pago de intereses que correspondan al total de la sanción rebajada (S/. 4,00), ya que de ser así, se estaría asumiendo que la sanción debida asciende a S/. 100,00 y en realidad, si se está ante un acogimiento "parcial" al régimen, se parte de la idea de que no se logró la rebaja en forma total. De otra manera, se estaría obligando a los contribuyentes a pagar intereses que se calculan sobre la base de una suma (S/. 100,00) obtenida en base a una rebaja que no se ha conseguido en su totalidad.

En efecto, si se obligara al contribuyente a pagar en primer lugar los intereses generados por S/. 100,00, se partiría del hecho de que la sanción que corresponde pagar asciende a S/. 100,00, esto es, la totalidad de la sanción rebajada en 90%, lo que no es procedente ya que se parte del hecho de que se está ante un acogimiento "parcial" a ese tramo de rebaja y no ante un acogimiento "total" a dicho tramo.

Al respecto, nótese que si se exigiera el pago de los intereses de S/. 100,00, es decir S/. 4,00, se estaría asumiendo que la deuda sobre la que se aplican los intereses es S/. 100,00, siendo que en los hechos no se ha logrado ganar el íntegro de ese tramo de rebaja ya que ello solo sucedería si se cancelaran esos S/. 100,00 más los intereses que éstos generen (S/. 4,00). En efecto, como se mencionó en el citado ejemplo, si se pagaran S/. 104,00, se lograría el "total" de la rebaja del 90%, pero de no cancelarse dicha suma, ésta no se habrá obtenido. En tal sentido, para efecto del acogimiento "parcial" al régimen no puede considerarse como base de cálculo de los intereses a cancelar a un monto que representa una rebaja que no se ha alcanzado en su totalidad.

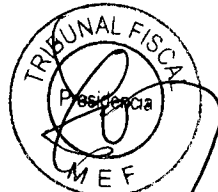
Por consiguiente, se considera que no debe imputarse la suma cancelada en primer lugar a la totalidad de los intereses generados por el total de la sanción rebajada y luego a ésta.

De esta manera, se interpreta que cada pago que haga el deudor tributario incluirá necesariamente una parte de la sanción rebajada (capital) y los intereses que correspondan precisamente a dicha parte, esto es, de acuerdo a la proporción que estos montos representan de la deuda rebajada.

Sobre el particular, es preciso resaltar que la interpretación que se hace acerca de la manera en la que deben imputarse los pagos parciales que se efectúan para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos cumple con aplicar el artículo 31° del Código Tributario en la medida en que en primer lugar se hace una imputación a los intereses que son generados por la parte de la sanción rebajada que es objeto de acogimiento parcial al citado régimen.

En ese punto es pertinente señalar que la citada interpretación es acorde con los fundamentos del Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11 de 21 de marzo de 2013, según los cuales, se consideró lo siguiente:

"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.”

En tal sentido, como se advierte, según el criterio aprobado, la norma no prevé que para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos es condición que la sanción rebajada (en un 90% por ejemplo) deba ser pagada íntegramente por lo que siguiendo la misma lógica de interpretación, no podría concluirse que en el caso de acogerse una parte de la sanción rebajada sí es requisito pagar la totalidad de los intereses que hayan sido generados por la sanción rebajada.

Por lo expuesto, se concluye que para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos efectuados deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la parte de la sanción rebajada que es objeto de acogimiento parcial al régimen de incentivos, para lo cual debe determinarse la parte de la sanción rebajada que es materia de dicho acogimiento parcial.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

Para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a ésta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago.

FUNDAMENTO

El artículo 28° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Asimismo, el artículo 181° del citado código¹³, señala que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33° del anotado código y que el interés moratorio se

¹³ Modificado por Decreto Legislativo N° 969. Al respecto, antes de la referida modificación, el citado artículo ya preveía que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el artículo 33°.



aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción.

Por otro lado, el artículo 179° del referido código prevé un régimen de incentivos que tiene por finalidad rebajar el monto de la sanción según el momento en el que se subsane la infracción cometida y se cumplan los requisitos que se indican en dicho artículo, según sea el caso¹⁴.

Al respecto, ante la cuestión de si debían pagarse los intereses generados por la sanción cometida a efecto de acogerse al régimen de incentivos, en el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2013-03 de 6 de febrero de 2013 y en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02889-5-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria¹⁵, se ha señalado que:

“Para acogerse al régimen de incentivos a que se refiere el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, deben cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados”.

Ahora bien, en cuanto a la posibilidad de acogerse al citado régimen realizando pagos parciales de la sanción, en el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2013-11 de 21 de marzo de 2013 se ha indicado que:

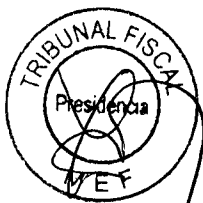
“En el caso de las infracciones previstas por los numerales 1) y 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, si el deudor tributario subsana parcialmente su incumplimiento, el régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del citado código 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

¹⁴ En efecto, se prevén requisitos diferentes según la sanción se encuentre relacionada o no con tributos retenidos o percibidos.

¹⁵ Dicha resolución fue publicada en el diario oficial “El Peruano” el día 14 de marzo de 2013.



posible el acogimiento haciendo pagos parciales de la sanción, considerando para ello las rebajas previstas por el citado artículo 179°.

En el presente caso, debe determinarse la forma de imputar los pagos parciales que sean realizados con el fin de acogerse parcialmente al régimen de incentivos. Al respecto, se considera que ello puede determinarse a partir de la aplicación estricta de los artículos 31° y 181° del Código Tributario y de la lectura conjunta de ambos acuerdos.

Como se aprecia, según el primer Acuerdo de Sala Plena citado, es requisito para acogerse al referido régimen cancelar la sanción de multa y los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados. No obstante, esto debe ser interpretado de manera conjunta con el segundo acuerdo, según el cual, es posible acogerse parcialmente al régimen de incentivos *"haciendo pagos parciales de la sanción"*.

En efecto, si tan solo existiera el primer acuerdo y la norma no permitiese un acogimiento parcial al régimen, el deudor tributario estaría obligado a pagar la sanción rebajada más los intereses generados por ésta hasta la fecha de pago, aplicándose el referido artículo 31° del Código Tributario. De esta manera, si el pago realizado no alcanzara para cubrir en primer lugar al total de los intereses generados por la sanción rebajada y luego a ésta, el deudor tributario no se habría acogido al régimen de incentivos.

Sin embargo, como se ha mencionado, según el segundo acuerdo citado, es posible acogerse parcialmente al mencionado régimen haciendo pagos parciales *"de la sanción"*, siendo que para dicho fin se entiende que se está haciendo referencia a la sanción rebajada¹⁶. Como se advierte, este segundo acuerdo solo hace referencia a pagos parciales *"de la sanción"* y no a pagos parciales de los intereses generados por ésta.

Por consiguiente, de una lectura conjunta de ambos acuerdos y en estricta aplicación del artículo 31° del citado código, el pago parcial que el deudor efectúe con el fin de acogerse al régimen de incentivos debe imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego a ésta, siendo que si el remanente que resulta después de hacer dicha imputación no alcanzara para cubrir el total de la sanción rebajada, se habrá efectuado un *"pago parcial de la sanción"* y por tanto, se habrá producido un acogimiento parcial al régimen de incentivos. En efecto, de acuerdo con el primer acuerdo citado, en todos los casos son aplicables las reglas de imputación a que se refiere el referido artículo 31° del Código Tributario, esto es, se incluye también a los casos de acogimiento parcial al régimen.

Así, se considera que a efecto de determinar si se ha producido un acogimiento parcial al mencionado régimen de incentivos, deben seguirse los siguientes pasos:

¹⁶ En este sentido, véanse los ejemplos recogidos en la propuesta 2 del informe de Sala Plena que sustenta al referido Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11, según los cuales, los pagos parciales eran imputados a la sanción rebajada para determinar el porcentaje de acogimiento parcial al régimen de incentivos así como el porcentaje de sanción que se consideraba no acogida al régimen.



1. Verificar la fecha de pago para efecto de determinar el porcentaje de rebaja que podría ser aplicable¹⁷. En este caso se utilizan términos condicionales dado que se considera que sólo se producirá un acogimiento parcial en la medida en que se efectúe algún pago parcial de la sanción rebajada.
2. Determinar el monto de la sanción rebajada.
3. Determinar los intereses moratorios generados por la sanción rebajada a la fecha del pago.
4. Imputar la suma cancelada (pago parcial), en primer lugar, a los intereses moratorios generados por la sanción rebajada a la fecha de pago. Al respecto, si dicha suma no alcanza para cubrir estos intereses o alcanza sólo para cubrir a éstos y no a alguna parte de la sanción rebajada se considera que no se ha producido el acogimiento (ni siquiera parcial) al régimen de incentivos dado que no se llegó a hacer pago parcial alguno "de la sanción" rebajada.
5. Si luego de la imputación a los intereses existiera un remanente, éste será imputado a la sanción rebajada. Si dicho remanente no alcanza para cubrirla por completo, deberá calcularse el porcentaje de la sanción rebajada que fue acogido a la rebaja determinada en el punto 1 así como el porcentaje de la sanción rebajada que no pudo acogerse a dicho tramo.

Para graficar estos pasos, se tiene el siguiente ejemplo:

Si se tiene una sanción que asciende a S/. 1 000,00 y se realiza un pago parcial de S/. 50,00 antes de cualquier notificación realizada por la Administración, en principio el deudor podría acceder a la rebaja del 90%, por lo que en primer lugar deben calcularse los intereses moratorios según lo siguiente¹⁸:

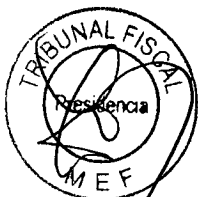
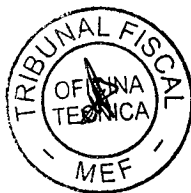
Datos	
Sanción sin rebaja	S/. 1 000,00
Días transcurridos hasta la fecha del pago parcial	100
TIM	1,20%
TIM diaria	0,04%

Cálculo de interés	
Sanción rebajada al 90%	S/. 100,00
Interés de la sanción rebajada	S/. 4,00 ¹⁹
Deuda rebajada	S/. 104,00

¹⁷ Así, por ejemplo, si el pago se realiza antes de cualquier notificación de la Administración Tributaria, podría accederse a una rebaja del 90%.

¹⁸ Los redondeos que se efectuarán en los montos y porcentajes han sido efectuados según lo previsto por la Resolución de Superintendencia N° 025-2000-SUNAT.

¹⁹ El interés resulta de multiplicar la base (S/. 100,00) por la TIM diaria (0,04%) por 100 que son los días transcurridos hasta la fecha del pago parcial.



Siguiendo los pasos 1 a 4, se obtiene lo siguiente:

Sanción sin rebaja	S/. 1 000,00
Sanción con 90% de rebaja	S/. 100,00
Intereses moratorios de la sanción rebajada	S/. 4,00
Suma cancelada antes de cualquier notificación	S/. 50,00
Imputación a los intereses moratorios ²⁰	(S/. 4,00)
Remanente	S/. 46,00
Imputación a la sanción rebajada	(S/. 46,00)
Monto de sanción rebajada que no se cubrió	S/. 54,00

Como se aprecia, después de aplicar la regla de imputación del artículo 31°, se ha efectuado un pago parcial de la sanción rebajada, por lo que se ha producido un acogimiento parcial de la sanción rebajada al régimen de incentivos, aplicando el porcentaje de rebaja de 90%.

Dado que se ha efectuado el mencionado acogimiento parcial, corresponde determinar el porcentaje "de la sanción rebajada" que fue acogido al 90% de rebaja así como el porcentaje de ésta que no fue objeto de dicho acogimiento²¹, como a continuación se muestra:

Sanción con 90% de rebaja	S/. 100,00
Suma cancelada por la sanción rebajada	S/. 46,00
% pagado de la sanción rebajada	46%
% de la sanción rebajada no acogida al 90% de rebaja	54%

Esto significa que si el deudor dejara pasar todas las oportunidades y porcentajes de rebaja previstos por el artículo 179° del Código Tributario, esto es, si ya no se acogiese a rebaja alguna, deberá pagar el 54% de la sanción total, esto es S/. 540,00 más los intereses moratorios que se generen hasta la fecha de pago:

Sanción sin rebaja	S/. 1 000,00
54% de la sanción sin rebaja	S/. 540,00

Como se advierte, esta interpretación es acorde con los dos Acuerdos de Sala Plena mencionados pues se considera que la aplicación del artículo 179°, incluyéndose el supuesto de acogimiento parcial al régimen de incentivos, no puede significar la inaplicación del artículo 31° del Código Tributario, lo que ocurriría si el pago parcial efectuado por el deudor tributario es imputado en parte al interés moratorio y en parte a la sanción, sin agotar primero los intereses, esto es, sin seguir la regla de imputación prevista por el citado artículo 31°.

Por consiguiente, se concluye que para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, son aplicables los artículos 31° y 181 del citado código. Por tanto, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses moratorios generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a ésta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial al

²⁰ En aplicación del artículo 31° del Código Tributario.

²¹ En efecto, como se aprecia en los citados ejemplos recogidos en la propuesta 2 del informe de Sala Plena que sustenta al referido Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11, el porcentaje de la sanción que fue objeto de acogimiento al tramo de rebaja se calcula en función del monto de la sanción "rebajada".



régimen así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago parcial.

Otra manera de graficar este ejemplo es la prevista en el Informe de Sala Plena que sirvió de sustento al Acuerdo de Sala Plena N° 2013-11 de 21 de marzo de 2013:

<p>Sanción Total: S/. 1 000,00 Suma cancelada antes de cualquier notificación: S/. 50,00 Días transcurridos hasta la fecha del pago parcial: 100 TIM diaria: 0.04%</p>										
	Tramo 1		Tramo 2		Tramo 3		Tramo 4		Rebaja 0	
	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%	Monto	%
Total a pagar en el tramo por multa	100		300		400		500		1000	
Multa rebajada	100								540	
Total a pagar en el tramo por interés	4		Por calcular		Por calcular		Por calcular			
Deuda pendiente	104									
Paga por la multa	46 ⁽¹⁾	46%								
Saldo de multa	54	54%								

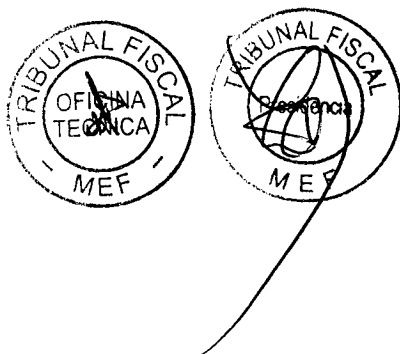
⁽¹⁾ Solo se pagan S/. 46,00 por la sanción rebajada porque primero se hizo la imputación de S/. 4,00 al interés.

En este caso, luego de imputarse los S/. 46,00 a la sanción rebajada, queda por pagar el 54% de ésta. Si se dejaran transcurrir todos los plazos y ya no puede accederse a rebaja alguna, se adeudará entonces el 54% de la sanción total, esto es S/. 540,00, monto al que deberá sumarse los intereses que se generen desde el día siguiente de la comisión de la infracción hasta la fecha de pago.

Sin embargo, debe considerarse que a pesar de haberse acogido al régimen solo el 46% de la sanción, el deudor tributario ha cancelado los intereses moratorios calculados en función al monto total de la sanción con la rebaja correspondiente²². Por consiguiente, una parte de dicho pago por concepto de intereses moratorios, corresponde a los devengados por el extremo de la sanción no acogida. Así, en el ejemplo citado, parte de los S/. 4,00 deben imputarse a los intereses moratorios devengados por el 54% de la sanción que no se acogió al referido régimen.

En efecto, en el mencionado ejemplo se tiene que por concepto de intereses se pagaron S/. 4,00 y se ha explicado que el deudor tributario acogió al régimen y canceló el 46% de la sanción y que adeuda el 54%. Aplicando dichos porcentajes a los S/. 4,00 se obtienen los siguientes resultados:

²² En efecto, S/.4,00 son los intereses generados por S/. 100,00.



Monto de intereses pagados	%	Monto ²³
S/. 4,00	46%	S/. 1,84
	54%	S/. 2,16

En tal sentido, del pago de S/. 4,00 por intereses moratorios, S/. 1,84 deben ser aplicados contra los intereses devengados por la parte de la sanción acogida al régimen de incentivos y S/. 2,16 contra los intereses devengados por la parte de la sanción no acogida al referido régimen.

Por tanto, se concluye que para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a ésta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago.

IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

Para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos efectuados deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la parte de la sanción rebajada que es objeto de acogimiento parcial al régimen de incentivos, para lo cual debe determinarse la parte de la sanción rebajada que es materia de dicho acogimiento parcial.

PROPUESTA 2

Para efecto del acogimiento parcial al régimen de incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a ésta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago.

²³ Estos montos no han sido redondeados solo para efecto del ejemplo.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF Y MODIFICATORIAS²⁴

Artículo 31°.- IMPUTACION DEL PAGO

"Los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso; salvo lo dispuesto en los Artículos 117 y 184, respecto a las costas y gastos..."

Artículo 179°.- REGIMEN DE INCENTIVOS

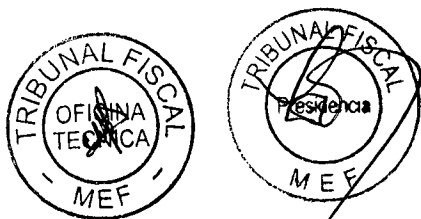
"La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en el artículo precedente, se sujetará al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente:

- 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.

²⁴ Antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 1117 publicado el 07 julio 2012, que excluye la aplicación del régimen de incentivos a las sanciones de multa impuestas por la SUNAT.



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”.

Artículo 179°.- REGIMEN DE INCENTIVOS²⁵

“La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178, 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 de un requerimiento de la Administración, pero antes del cumplimiento del plazo otorgado por ésta según lo dispuesto en el artículo 75 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%).*
- c) Una vez culminado el plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de 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 vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del Artículo 117 del presente Código Tributario, el deudor tributario cancela la Orden de Pago, Resolución de Determinación y Resolución de Multa notificadas, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.*

Al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del presente Código o interpuesto medio impugnatorio contra la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o 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.

La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.

²⁵ Modificado por Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.



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”.

Artículo 179°.- REGIMEN DE INCENTIVOS²⁶

“La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178, 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 de un requerimiento de la Administración, pero antes del cumplimiento del plazo otorgado por ésta según lo dispuesto en el artículo 75 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%).*
- c) Una vez culminado el plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de 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 el deudor tributario cancela la Orden de Pago o la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa notificadas con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del presente Código Tributario respecto de la Resolución de Multa, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.*

Al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 respecto de la Resolución de Multa o interpuesto medio impugnatorio contra la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o 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.

La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.

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”

²⁶ Modificado por Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.



Artículo 181°.- ACTUALIZACION DE LAS MULTAS

"Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el Artículo 33, desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción".

Artículo 181.- ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS²⁷

"1. Interés aplicable

Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario y el procedimiento a que se refiere el Artículo 33, el mismo que incluye la capitalización.

2. Oportunidad

El interés diario se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción".

Artículo 181.- ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS²⁸

1. Interés aplicable

Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el Artículo 33.

2. Oportunidad

El interés moratorio se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción".

²⁷ Según modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero de 2004.

²⁸ Según modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 diciembre 2006.



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES Y ACUERDOS DE SALA PLENA

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 2889-5-2013 (20-02-2013)²⁹

“...Que con relación a la aplicación de la rebaja del 90% dispuesta por el Régimen de Incentivos, dado que la recurrente subsanó la infracción cometida antes de cualquier notificación o requerimiento de la Administración, debe dilucidarse si con el pago de S/. 205,00³⁰, canceló la totalidad de la multa impuesta con la rebaja respectiva, para lo cual es necesario establecer, entre otros aspectos³¹, si el monto a pagar debió incluir los intereses generados³² desde la fecha de comisión de la infracción³³ hasta su pago.

Que sobre el particular se han planteado dos posiciones:

i) Para acogerse al Régimen de Incentivos a que se refiere el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, debe cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del citado código a fin de considerarlos cancelados.

ii) Para acogerse al Régimen de Incentivos regulado por el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (y modificatorias), no se requiere el pago de los intereses que se hayan generado hasta la fecha de pago, salvo el que se encuentre incluido en las resoluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multa que se hayan emitido.

Que en atención a ello mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2013-03 de 6 de febrero de 2013, se ha adoptado el siguiente criterio: “Para acogerse al régimen de incentivos a que se refiere el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, deben cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados”.

²⁹ Resolución que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial “El Peruano” el día 14 de marzo de 2013.

³⁰ Realizado con Boleta de Pago - Formulario 1662 N° 20474968 el 7 de marzo de 2011.

³¹ El artículo 129° del Código Tributario señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

³² En aplicación de los artículos 33° y 181° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969.

³³ La infracción se cometió el 23 de marzo del 2010, fecha en que se presentó el Formulario PDT 621 N° 753966972.



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

"De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 28° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, la deuda tributaria está compuesta por el tributo, las multas y los intereses.

En cuanto a los intereses, el artículo 33° del anotado código señala que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados por el artículo 29° devengará un interés equivalente a la tasa de interés moratorio (TIM) la cual no podrá exceder del 10% por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. Por su parte, el artículo 181³⁴ prevé que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33°, el cual se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración la detectó.

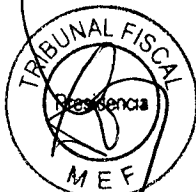
Ahora bien, el artículo 31° del citado código señala que los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo lo dispuesto por los artículos 117° y 184°, respecto a las costas y gastos³⁵.

Por otro lado, el anotado código prevé un régimen de incentivos, el cual ha sido regulado por el artículo 179° del Código Tributario según lo siguiente:

	T.U.O. DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR EL D.L. N° 953	MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR EL D.L. N° 981
	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:	La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1), 4) y 5) del artículo 178, se sujetará, al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente:	La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1), 4) y 5) del artículo 178, se sujetará, al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente:
REBAJA DEL 90%	Siempre que el deudor tributario declare la deuda tributaria omitida antes de cualquier notificación o requerimiento.	Siempre que el deudor tributario declare la deuda tributaria omitida antes de cualquier notificación o requerimiento.	Siempre que el deudor tributario declare la deuda tributaria omitida antes de cualquier notificación o requerimiento.
REBAJA DEL 70%	Si la declaración se realiza después de la notificación o requerimiento, pero antes del inicio de la verificación o fiscalización.	Si la declaración se realiza después de la notificación de un requerimiento pero antes del cumplimiento del plazo previsto por el artículo 75, 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	Si la declaración se realiza después de la notificación de un requerimiento pero antes del cumplimiento del plazo previsto por el artículo 75 o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación

³⁴ Modificado por Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.

³⁵ Se prevé también que el deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el período por el cual realiza el pago y que si el deudor tributario no realiza dicha indicación, el pago tributo que corresponda a varios tributos o multas del mismo período se imputará, en primer lugar, a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores. De igual forma, si existiesen deudas de diferente vencimiento, el pago se atribuirá en orden a la antigüedad del vencimiento de la deuda tributaria.

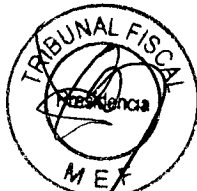


		<i>Determinación, según corresponda, o la Resolución de Multa.</i>	<i>de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda, o la Resolución de Multa.</i>
REBAJA DEL 60%	<i>Si la declaración se realiza después del inicio de la verificación o fiscalización pero antes de la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda, o la Resolución de Multa.</i>	No aplica	No aplica
REBAJA DEL 50%	<i>Si antes del 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.</i>	<i>Si antes del vencimiento del plazo establecido por el primer párrafo del artículo 117° del Código Tributario, el deudor tributario cancela la Orden de Pago, Resolución de Determinación y Resolución de Multa notificadas, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.</i>	<i>Si el deudor tributario cancela la Orden de Pago o la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa notificadas antes de que venza el plazo establecido por el primer párrafo del artículo 117° del Código Tributario respecto de la Resolución de Multa, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.</i>
NO PROCEDE REBAJA	<i>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.</i>	<i>Al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° del Código Tributario o interpuesto medio impugnatorio contra la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o Resolución de Multa notificadas, no procede ninguna rebaja; salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.</i>	<i>Al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° respecto de la Resolución de Multa o interpuesto medio impugnatorio contra la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o Resolución de Multa notificadas, no procede ninguna rebaja; salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.</i>
TRIBUTOS RETENIDOS O PERCIBIDOS	<i>El 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.</i>	<i>El 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.</i>	<i>El 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.</i>
PÉRDIDA DEL RÉGIMEN	<i>El régimen se pierde si luego del acogimiento se interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.</i>	<i>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.</i>	<i>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.</i>
ACOGIMIENTO PARCIAL	<i>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.</i>	<i>La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.</i>	<i>La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.</i>

En este contexto normativo, es conveniente determinar si para acogerse al mencionado régimen es necesario pagar los intereses que se hayan generado en aplicación de los citados artículos 33° y 181° del Código Tributario.

Como se aprecia de las normas citadas, el artículo 179° del Código Tributario establece en cada caso el cumplimiento de ciertos requisitos para acceder a su aplicación.

Así por ejemplo, en todos los supuestos se deberá cancelar la sanción de multa con la rebaja correspondiente, siendo que en el caso específico de los incisos a) y b), además de ello, deberá declararse la deuda tributaria omitida. Adicionalmente, en el caso de tributos



retenidos o percibidos, deberán cancelarse éstos o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso y la resolución de multa, según corresponda. Por consiguiente, en este caso, además del cumplimiento de un requisito que podría denominarse formal, esto es, la presentación de la declaración jurada correspondiente, se prevé el cumplimiento de otro vinculado con una obligación sustancial, es decir, el pago de la deuda omitida.

Ahora bien, haciendo una interpretación sistemática³⁶ de las normas citadas (artículos 28°, 31°, 33°, 179° y 181° del Código Tributario), se considera que para el acogimiento al régimen de incentivos es necesaria la cancelación de la sanción de multa con la rebaja correspondiente y, de ser el caso, el tributo omitido o los valores que se hayan emitido (orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso y la resolución de multa, según corresponda), incluidos en todos los casos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago.

Al respecto, se considera que no puede realizarse una interpretación literal del citado artículo 179°, mediante la que se concluya que no es necesario el pago de intereses para el acogimiento al mencionado régimen, pues de ese modo se restaría sentido al sistema de imputación de pagos parciales regulados por el artículo 31° del Código Tributario, habida cuenta que la aplicación literal del referido artículo no puede conllevar la inaplicación o desnaturalización de las normas referidas a la generación de intereses y a la imputación de pagos parciales.

En ese sentido, los artículos 28°, 33° y 181° del Código Tributario establecen expresamente que el tributo y las multas canceladas extemporáneamente generan intereses moratorios, y el artículo 31° dispone que los pagos parciales se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso, salvo lo previsto por los artículos 117° y 184°, respecto a las costas y gastos.

Así, cuando el artículo 179° del Código Tributario señala que la sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas por los numerales 1), 4) y 5) del artículo 178°, se sujetará al régimen de incentivos, siempre que el contribuyente "cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente" y que en el caso de la rebaja del 50%, esta procederá solo si el deudor tributario "cancela la Orden de Pago o la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa notificadas con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del presente Código Tributario respecto de la Resolución de Multa, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno", y agrega que tratándose de tributos retenidos o percibidos, el 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 (...)", debe

³⁶ De la cual se deduce el significado de una disposición a partir de su ubicación en el "sistema" de Derecho, entendido éste como el Sistema Jurídico en su conjunto, pero con más frecuencia el subsistema correspondiente que es el conjunto de disposiciones que disciplinan una determinada materia como es el Derecho Tributario. En este sentido, véase: GUASTINI, Riccardo, Estudios sobre la Interpretación Jurídica, Editorial Porrúa - UNAM, 2003, México D.F., p. 43. Según el método de interpretación sistemático por comparación de normas: "si hay dos normas que son más o menos homogéneas en sus mandatos, comparar una con otra permite enriquecer la interpretación de una en función de la otra". Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial, Interpretación de las Normas Tributarias, ARA Editores, 2003, Lima, p. 140.



entenderse que ello no excluye la aplicación de lo dispuesto por el artículo 31° del Código Tributario.

Por consiguiente, el tributo y/o multa deben ser cancelados incluyendo los intereses generados hasta la fecha de pago, debido a que en aplicación del citado artículo 31° del Código Tributario no es posible aplicar suma de dinero alguna al pago de tributo y/o multa, sin que previamente se cancelen los intereses generados por su pago extemporáneo.

Con el fin de reforzar este planteamiento, cabe resaltar que la norma ha condicionado la aplicación de la rebaja del 50%, en caso se hubiera notificado algún valor vinculado a la infracción cometida, a la cancelación de la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación y la resolución de multa notificadas (ésta última con la rebaja correspondiente), porque se entiende que cuando menciona a dichos actos administrativos, está haciendo referencia a la deuda tributaria contenida en éstos, generada hasta la fecha de su emisión³⁷, lo que necesariamente implica el pago de intereses moratorios, ya que al emitirse estos, la deuda tributaria siempre los incluirá, por lo menos, hasta la fecha de su emisión, por lo que no hay razón objetiva para considerar dicha exigencia en esta etapa del régimen y no en las demás³⁸, esto es, para hacer diferencia entre las distintas etapas de rebaja del régimen bajo estudio.

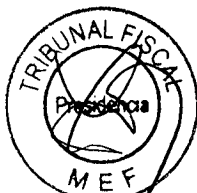
Por consiguiente, en aplicación de las normas citadas, si la deuda tributaria contenida en la orden de pago, la resolución de determinación y la resolución de multa siguen generando intereses luego de su emisión, aquélla deberá ser cancelada, incluyendo los intereses generados hasta la fecha de su total cancelación.

En ese orden de ideas es conveniente precisar que si la regulación de imputación de pagos no es aplicada, podrían presentarse casos en los que se consideraría "cancelada" la deuda contenida en una orden de pago o una resolución de determinación o una resolución de multa, para efectos del acogimiento al régimen de incentivos, pero no extinta la "deuda tributaria" correspondiente por quedar pendiente la cancelación del tributo o multa por aplicación de las señaladas reglas de imputación. Asimismo, de no considerarse el pago de intereses, podría llegarse a situaciones disímiles según se hayan o no notificado los valores. En efecto, podría interpretarse que se puede acceder a la rebaja del 50% en tanto el acogimiento se efectúe antes de la notificación de los valores (sin exigirse el pago de los intereses generados por la multa impaga), y que si éstos se han notificado, se exigirá el pago de la deuda tributaria que éstos contienen lo cual incluye a los mencionados intereses.

En el mismo sentido, tratándose de tributos retenidos o percibidos, la norma exige para la aplicación del régimen la presentación de la declaración del tributo omitido y la cancelación de éstos o de la deuda contenida en la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y de la resolución de multa, según corresponda, por lo que se daría el caso que para este supuesto se exigiría en unos casos la cancelación del tributo y la multa sin el pago de intereses (si no se han emitido valores), y en otros, esto es, si ya se emitieron los valores correspondientes, la cancelación del tributo y la multa, incluidos los intereses.

³⁷ Las resoluciones de determinación, órdenes de pago y/o resoluciones de multa no pueden ser canceladas, pudiendo solo serlo las deudas tributarias contenidas en ellas.

³⁸ Ello debido a que en todos los tramos de rebaja es requisito para acogerse al régimen el pago de la multa con la rebaja correspondiente, lo cual también incluye a los intereses generados hasta la fecha de su pago.



A ello cabe agregar que sería muy difícil determinar cómo estaría conformada esa "deuda" pendiente de pago, es decir, si está compuesta sólo por tributo y/o multa o sólo por interés o por tributo y/o multa e interés. Asimismo, podría cuestionarse si dicho remanente genera a su vez o no más intereses, ya que podría suceder que en una situación como ésta, el contribuyente no cancele oportunamente la suma restante, por lo que existiría una posibilidad de que aquélla quede insoluble permanentemente. De otro lado, si se interpreta que dicho remanente está compuesto sólo por intereses y que éstos a su vez no pueden generar más intereses, se alteraría la esencia del sistema de cumplimiento extemporáneo de obligaciones tributarias.

A fin de graficar el problema que se presenta es conveniente citar como ejemplo el de un contribuyente que comete una infracción tipificada por el numeral 4) del artículo 178° del Código Tributario³⁹, por no haber declarado, ni pagado S/. 20 000,00 de retenciones efectuadas. De acuerdo a ley, la sanción de multa a aplicarse asciende a S/. 10 000,00. Se supone además que los intereses actualizados hasta la fecha ascienden a S/. 1000,00. Asimismo, se tiene que el mencionado contribuyente no cancela ambos importes en ese instante, pero lo hace antes de cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo o período a regularizar, por lo que la rebaja aplicable es del 90%, si es que se acoge al Régimen de Incentivos, declarando la suma omitida, pagando la retención y la sanción con la rebaja correspondiente.

Si se contemplara la aplicación del artículo 31° del Código Tributario, ante una situación como la que se presenta en el siguiente cuadro, el contribuyente se habría acogido al Régimen de Incentivos con la rebaja del 90%, pese a no haber cancelado la deuda tributaria (multa más intereses y retención más intereses), pendientes de pago:

<i>Para acogimiento al Régimen de Incentivos se necesita:</i>	
<i>Presentar Declaración Jurada</i>	
<i>Pagar las retenciones efectuadas</i>	
<i>Pagar la multa con la rebaja correspondiente</i>	
<i>Declaración Presentada:</i>	<i>(S/.)</i>
<i>D.J. Original Retención Resultante</i>	<i>10 000,00</i>
<i>D.J. Rectificatoria Retención Resultante</i>	<i>30 000,00</i>
<i>Retención Omitida de Pagar (R.O.)</i>	<i>20 000,00</i>
<i>Monto a cancelar: S/. 20 000,00 (Un mes después)</i>	
<i>Interés fecha de pago</i>	<i>1 000,00</i>
<i>Retención Cancelada</i>	<i>19 000,00⁴⁰</i>
<i>Total Adeudado por Retención No Cancelada</i>	<i>1 000,00</i>

³⁹ Esta infracción consiste en no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.

⁴⁰ En lugar de pagarse los S/. 21 000,00, solo se cancela S/. 20 000,00 por lo que se imputaría S/. 1 000,00 a los intereses y S/. 19 000,00 a la retención, restando S/. 1 000,00 por concepto de retenciones no pagadas.



Determinación Infracción:	(S/.)
Infracción 50 % de la retención omitida	10 000,00
Intereses fecha de pago	1 000,00
Importe Total de la Deuda Tributaria	11 000,00
Pago Total - Régimen de Incentivos 90%	1 100,00
Monto a Cancelar: S/. 1 000,00(Un mes después)	
Interés fecha de pago	S/. 100,00 ⁴¹
Imputado a Multa - Régimen de Incentivos 90%	S/. 900,00
Total Adeudado por Multa No Cancelada	S/. 100,00

Según el artículo 31° del Código Tributario, el pago efectuado se imputa primero a los intereses, el monto restante cubre el 90% de la retención y multa rebajada, quedando pendiente un 10% de estas.

En el cuadro precedente se aprecia que pese a indicarse que para efectos del régimen de incentivos se habría cancelado la totalidad de la retención y la sanción con la rebaja respectiva, aun quedarían sumas pendientes de pago, sin quedar claro a que obedecerían los S/. 1000,00 que quedan pendientes en el caso de las retenciones y los S/. 100,00 en el caso de la sanción, es decir, no se puede determinar si es interés o la retención aun no cancelada, y en función a ello, si dicho remanente debe generar más intereses, siendo cuestionable señalar que se pagó la retención y la sanción para efectos del acogimiento al régimen de incentivos, pero no para todos los demás efectos como la extinción de la obligación tributaria, y más cuestionable aun que dicha "deuda" está conformada solo por intereses y que éstos a su vez no pueden generar más intereses, ya que ello, como se ha señalado, alteraría la esencia del sistema de cumplimiento extemporáneo de obligaciones tributarias.

En el ejemplo mostrado, interpretando que es necesario el pago de los intereses, el contribuyente no se habría acogido al régimen de incentivos con la rebaja del 90%, al no haber cancelado la deuda tributaria pendiente de pago, esto es, la retención y multa más intereses.

Por lo expuesto, se concluye que para acogerse al régimen de incentivos a que se refiere el 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, deben cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en

⁴¹ De los S/. 1 000,00 pagados, S/. 100,00 se imputan al interés y S/. 900,00 a la multa rebajada, por lo que restarían S/. 100,00 para terminar de cancelarla.



todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados”.

Que de lo expuesto se aprecia que para el acogimiento al Régimen de Incentivos, de conformidad con el artículo 179° del Código Tributario, debe cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados.

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

Que el primer párrafo del artículo 154° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración, 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.

Que según el Acuerdo que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2013-03 de 6 de febrero de 2013, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Que en virtud a lo expuesto, para acogerse al Régimen de Incentivos regulado por el artículo 179° del Código Tributario, con la rebaja del 90%, en el caso de autos, la recurrente debió cancelar el 10% de S/. 4 790,00, es decir S/. 479,00 más los intereses generados hasta la fecha de pago, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 181° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, siéndoles aplicables las reglas de imputación previstas en el artículo 31° del Código Tributario.

Que sin embargo, habida cuenta que el pago efectuado por el importe de S/. 205,00, no alcanzó a la cifra antes mencionada, imputándose en primer lugar a los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago de conformidad con el artículo 31° del Código Tributario, no le corresponde la aplicación de la rebaja del 90% dispuesto por el Régimen de Incentivos, por lo que corresponde confirmar la apelada también en este extremo (...)

RESUELVE: (...)

1. CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0660140007095/SUNAT de 31 de octubre de 2011.
2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto



Legislativo N° 1113, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"Para acogerse al régimen de incentivos a que se refiere el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, deben cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados".

RTF N° 2307-3-2009 (13-03-2009)

"Que sin embargo, conforme con el Régimen de Incentivos previsto en el artículo 179° 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 179° 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 178° 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 179° 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 179° del Código Tributario.

Que el artículo 156° 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.

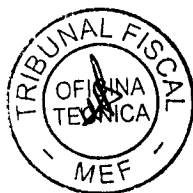
Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 10260-4-2007 de 26 de octubre de 2007, de fojas 82 a 84, se resolvió revocar las Resoluciones de Intendencia N° 0850140000283/SUNAT y 0850140000343/SUNAT de 23 de agosto y 29 de octubre de 2004, que declararon infundadas las reclamaciones interpuestas por 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 178° 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 valores⁴², no le resultaba de aplicación la rebaja del 90% prevista en el inciso a) del artículo 179° 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 179° 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,

⁴² Pagos realizados el 18 de junio y 31 de agosto de 2004, mediante Boletas de Pago 1662 N° 11034694 y 11042832.



considerando la rebaja del 50% prevista en el inciso c) del artículo 179° 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:

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 179° 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 178° del Código Tributario.



CONSIDERANDO: (...)

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 156° 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.

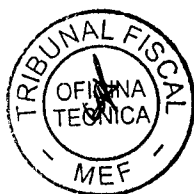
Que el artículo 179° del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, prescribe que la sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178°, se sujetará, al siguiente régimen de incentivos, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar 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 75° 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 178° 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 179° 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 179° 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 las suma de S/. 1 864,00 y S/. 196,00, incluido intereses.

Que no obstante, atendiendo a que el artículo 179° 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:

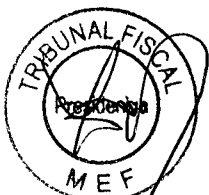
DJ IGV R.M. N° 053-002-0034207			Base de referencia	Multa determinada 50%	Cálculo de la multa rebajada		
Concepto	Original	Rectificat.			Rebaja de 70%	Pagado 33.327%	Por regularizar 66.673%
Ventas	00	185 294,00					
Débito	00	35 206,00					
Compras	00	00					
Crédito	00	00					
Imp.Result.	00	35 206,00	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	Multa determinada 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 178° 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”.

ACUERDO DE SALA PLENA N° 2013-11 (21-03-2013)

“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 por 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”.

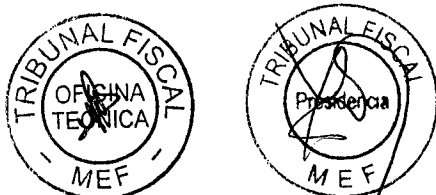
FUNDAMENTOS

“El artículo 179° 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 179° 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)⁽¹⁾	Inciso b)⁽²⁾	Inciso c)⁽³⁾	Inciso d)⁽⁴⁾	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/.40,00⁴³, 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 178° 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 179° del citado Código).

Según lo prevé el inciso d) del artículo 179° 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 que determinó un mayor monto sin pagarlo, caso en el cual la Administración está facultada a girar una orden de pago⁴⁴. 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.

⁴³ 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.

⁴⁴ 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.



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 aun 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°.

