

# LXII SEMINARIO DE DERECHO TRIBUTARIO

“La sanción de cierre  
temporal en el Código  
Tributario”

20/05/2015

Daniel Gutierrez Ríos



PERÚ

Ministerio  
de Economía y Finanzas



Defensoría  
del Contribuyente  
y Usuario Aduanero



# TEMAS A TRATAR

1. Infracciones tributarias: cierre temporal.
2. Causales para el cierre temporal.
3. Sustitución del cierre temporal.
4. Impugnación de la sanción.
5. Criterios jurisprudenciales.



# Base legal

1. Constitución Política del Perú de 1993 – CPP.
2. Ley N° 27444 (Ley del Procedimiento Administrativo General) – LPAG.
3. Decreto Ley N° 25632 (Ley Marco de Comprobantes de Pago)
4. Decreto Supremo N° 133-2013-EF (Texto Único Ordenado del Código Tributario) – CT.
5. Decreto Supremo N° 086-2003-EF (Reglamento del Fedatario Fiscalizador).
6. Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT (Reglamento de Comprobantes de Pago).
7. Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT.
8. Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT (Reglamento del Régimen de Gradualidad).



# Facultad sancionatoria de la Administración Tributaria

- Potestad o capacidad para sancionar conductas específicamente consideradas como ilícitas o infracciones tributarias (conductas antijurídicas).
- Se trata de una facultad reactiva.
- Forma parte de uno de los “*brazos*” de la Administración Tributaria.
- Su objetivo principal es la corrección (no la represión o castigo) del comportamiento indebido y la prevención de actos similares en el futuro.
- Dota de operatividad a la Facultad de Fiscalización de la Administración Tributaria.



# Facultad sancionatoria de la Administración Tributaria

- El CT dispone que la Administración Tributaria se encuentra facultada para sancionar las infracciones tributarias de manera discrecional (artículos 82° y 166°).
- Asimismo, señala que cuando la AT pueda actuar de forma discrecional, la decisión que tome debe ser la más conveniente para el interés público, dentro de marco de la Ley (Norma IV del Título Preliminar).
- **NO** debe confundirse discrecionalidad con arbitrariedad. Por ejemplo, que la AT pueda decidir libremente que conductas serán consideradas infracciones tributarias y aplicarles las sanciones que considere más adecuadas.



# Facultad sancionatoria de la Administración Tributaria

- La actuación de la AT deberá conducirse siempre con observancia a la Constitución y a la Ley. Es decir, siempre se encontrará sometida al ordenamiento jurídico.
- La discrecionalidad se refiere a la posibilidad de sancionar o no una conducta tipificada como infracción tributaria.
- Por otro lado, esta discrecionalidad es la que permite graduar las sanciones aplicables en función a las circunstancias que se presenten y considerando criterios objetivos (subsanción voluntaria, pago, frecuencia, etc.).



# Facultad sancionatoria de la Administración Tributaria

- Como es evidente, el ejercicio de la potestad sancionatoria se regula en base a principios que han sido tomados del Derecho Penal.
- El traslado de estos principios debe realizarse de una forma “*matizada*” (no de manera automática o mecanizada).
- Por ejemplo, la potestad de privar de la libertad recae exclusivamente en la jurisdicción penal, por lo que esta finalidad de la pena nunca podrá llevarse al Derecho Tributario Sancionador.
- Los principios recogidos por el CT son: legalidad, tipicidad, *non bis in ídem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros aplicables (artículo 171°).



# Facultad sancionatoria de la Administración Tributaria

- En cuanto a la determinación de la infracción, el CT recoge el sistema de responsabilidad objetiva (artículo 165°).
- Con ello, será suficiente la realización de la conducta tipificada como infracción tributaria para que esta quede configurada, pudiendo la AT a partir de dicho momento aplicar la sanción correspondiente (discrecionalidad).
- No se considera como una variable para la determinación de la infracción la intencionalidad (dolo o culpa).
- La contrapartida a este sistema objetivo es el Régimen de Gradualidad, como manifestación de la discrecionalidad de la AT para aplicar sanciones.





# Facultad sancionatoria de la Administración Tributaria

- *“(...) el Código Tributario, norma que contiene los principios y normas que rigen el ordenamiento jurídico tributario, incorpora, en su artículo 165°, el principio de determinación objetiva de la infracción tributaria, lo que determina que, de verificarse alguna infracción tipificada en la norma, automáticamente le corresponde la sanción también establecida en la norma, sin que medie alguna otra argumentación que no sea la constatación del supuesto de hecho.” (STC N° 3101-2003-AA/TC).*
- *“(...) la Administración Tributaria, al ejercer su facultad fiscalizadora y sancionadora, lo ha hecho sujeta al principio de legalidad de sanciones (...) por lo que al establecer la multa por una circunstancia objetiva no ha actuado ni arbitrariamente ni violando derechos del trabajador.” (STC N° 3110-2005-PA/TC).*



# Infracciones tributarias: cierre temporal

Concepto:

- La infracción tributaria es aquella conducta que vulnera o es contraria a los dispositivos legales vinculados con la materia. Es decir, conlleva un incumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y/o formales.
- Esta conducta debe ser recogida expresamente como infracción tributaria en un dispositivo legal (Ley o Decreto Legislativo). De esta forma se materializan los principios de legalidad y tipicidad.
- Elementos constitutivos: acción u omisión, tipicidad de la infracción y antijuricidad.



# Infracciones tributarias: cierre temporal

- El concepto de infracción tributaria se encuentra recogido en el CT (artículo 164°).
- Se diferencia del delito tributario en el interés protegido, la base legal aplicable, el tipo de sanción y la entidad que aplica esta última.



# Infracciones tributarias: cierre temporal

- La sanción, en este caso administrativa, es la consecuencia directa de la comisión de la conducta antijurídica por parte del administrado (sujeto infractor).
- La doctrina define a la sanción como un mal infringido por la Administración a un administrado como consecuencia de su conducta ilegal.
- El CT recoge una lista “*cerrada*” de los tipos de sanciones que podrá aplicar la AT (artículo 165°).
- Dentro de esta lista se encuentra la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes.



# Infracciones tributarias: cierre temporal

- El cierre temporal es una sanción no pecuniaria considerada de carácter preventivo.
- Su finalidad es impedir que el sujeto infractor desarrolle actividades comerciales durante el periodo en el que se aplique la sanción (carácter temporal).
- Su objetivo es desincentivar las conductas infractoras en el sujeto y en terceros.
- Las reglas para su aplicación se encuentran recogidas en el CT (artículo 183°).



# Infracciones tributarias: cierre temporal

- El CT recoge también los tipos de infracciones tributarias (artículo 172°).
- La sanción de cierre temporal se aplicará a algunas de las infracciones tributarias derivadas del incumplimiento de las siguientes obligaciones:
  1. De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos.
  2. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
- Se observa que ambos tipo de obligaciones se encuentran vinculadas con prestaciones “*de hacer*” y “*de tolerar o consentir*”.
- Las infracciones tributarias derivadas del incumplimiento de estas obligaciones son consideradas infracciones formales.



# Infracciones tributarias: cierre temporal

- Las infracciones tributarias a las que se aplica la sanción de cierre temporal son las tipificadas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174° y numerales 4, 18, 21 y 22 del artículo 177° del CT.
- En cuanto a las infracciones de los numerales antes mencionados del artículo 174° del CT, se observa que toma como base los siguientes sucesos continuos:

La emisión del comprobante de pago

El comprobante de pago emitido debe ser válido

La entrega del comprobante de pago



# Infracciones tributarias: cierre temporal

- La obligación de emitir comprobantes de pago se recoge en la Ley Marco de Comprobantes de Pago (artículo 1°).
- Las consideraciones que deben observarse para emitir un comprobante de pago válido se encuentran recogidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago (artículos 1°, 2°, 4°, 6° y 8°).
- Asimismo, se contempla como una de las obligaciones del administrado que tienen por objetivo facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la AT (numeral 3 del artículo 87°).





# Infracciones tributarias: cierre temporal

- En cuanto a las infracciones contenidas en los numerales antes mencionados del artículo 177°, se observa que éstas se encuentran vinculadas con el deber del administrado de permitir el control de la AT.
- Esta obligación del administrado también se encuentra recogida en el CT (numeral 5 del artículo 87°)





# Causales para el cierre temporal

- De acuerdo a lo establecido en las notas explicativas de las Tablas de Sanciones del CT, la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes se aplicará con un máximo de diez (10) días calendario.
- Para el caso de las infracciones vinculadas al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas el cierre se aplicará con un máximo de noventa (90) días calendario
- Caso de la infracción tipificada en el numeral 18 del artículo 177° del CT. Las notas precisan que la primera vez se cerrará el establecimiento por 30 días calendario, la segunda por 60 días y la tercera por 90 días.



# Causales para el cierre temporal

- El Régimen de Gradualidad para la sanción de cierre por no emitir y/u otorgar comprobantes de pago (numeral 1 artículo 174°) se aplicará como sigue:

Oportunidad	Cierre
Primera	03 días
Segunda	06 días
Tercera	10 días



# Causales para el cierre temporal

- El Régimen de Gradualidad para las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 3 del artículo 174° se aplicará como sigue:

Oportunidad	Cierre
Primera	Multa / Acta de Reconocimiento
Segunda	05 días
Tercera	07 días
Cuarta	10 días



# Causales para el cierre temporal

## DETECCIÓN

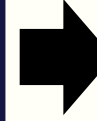
Detección de la infracción en una operación comercial, al constatar operaciones entre terceros o al verificar la información de los comprobantes de pago.



Elaboración del Acta Probatoria donde consten los hechos que acrediten la comisión de la infracción tributaria.



Entrega una copia del Acta Probatoria al sujeto intervenido.



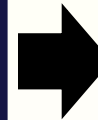
SUNAT notificará la Resolución que dispondrá la aplicación del cierre.

## EJECUCIÓN

El Fedatario Fiscalizador se apersonará al establecimiento donde se detectó la infracción o al domicilio fiscal en la fecha programada para colocar los sellos y/o carteles oficiales.



Colocados los sellos y/o carteles oficiales se emitirá la constancia respectiva.



Al día siguiente de cumplido el plazo de la sanción de cierre, el Fedatario Fiscalizador retornará para retirar los sellos y/o carteles.

## CONCLUSIÓN

Retirados los sellos y/o carteles, el Fedatario Fiscalizador dejará constancia de dicho acto.



# Causales para el cierre temporal

- Conceptos claves.
- Fedatario Fiscalizador: Agente trabajador de SUNAT autorizado para inspeccionar, investigar, controlar y/o verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 165 del CT e inciso a) del artículo 1 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador).
- *“La Administración Tributaria, para los efectos de verificar el cumplimiento, entre otros, de la entrega de los comprobantes de pago (...) nombra a personas (...) para que, en calidad de fedatarios, actúen en su representación; estando facultados estos últimos en caso de comprobar la comisión de las infracciones, como en este caso la de la falta de entrega de comprobantes, a levantar un acta en el que se constata tal hecho.”*  
(STC N° 402-96-AA/TC).



# Causales para el cierre temporal

Conceptos claves.

- Funciones del Fedatario Fiscalizador: Acciones que ejecuta el funcionario de SUNAT en las intervenciones u operativos; siendo, entre otras, las siguientes (artículo 4 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador):
  1. Dejar constancias de las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias tipificadas en el artículo 174° y algunos numerales del artículo 177° (como el 4, 18, 21 y 22) y el artículo 178° del CT, para lo cual levantará el Acta Probatoria respectiva.
  2. Ejecutar la sanciones de cierre temporal.
  3. Practicar inspecciones en los locales ocupados por los deudores tributarios.
  4. Verificar que los sistemas de emisión de comprobantes de pago cumplan con los requisitos y características.
  5. Colocar sellos, carteles, letreros oficiales, entre otros.



# Causales para el cierre temporal

- *“(...) el fedatario fiscalizador tiene como una de sus funciones, dejar constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias a las que se refiere el artículo 174° el Código Tributario, entre otras, para lo cual levantará el acta probatoria en que se dejará constancia de dichos hechos y/o de la infracción cometida.” (RTF N° 05024-2-2008).*
- *“Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que se habría ejecutado la sanción de cierre, al haber cerrado voluntariamente su establecimiento (...) sin participación del fedatario fiscalizador, cabe precisar que de acuerdo con lo establecido por el (...) Reglamento del Fedatario Fiscalizador (...), es función del fedatario fiscalizador ejecutar las sanciones de cierre temporal de establecimiento, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente (...)” (RTF N° 00026-1-2007).*





# Causales para el cierre temporal

- RTF N° 03372-4-2008, N° 03888-4-2007. 06869-5-2005, N° 07609-4-2007, N° 3372-4-2008: Casos en donde en el Acta Probatoria levantada por el fedatario fiscalizador, se dejó constancia que éste había consumido las bebidas alcohólicas adquiridas, restándole fehaciencia al acto de intervención, y en consecuencia, a la información contenida en el acta probatoria (relación de confiabilidad).
- *“Que cabe precisar que en el casillero de observaciones de la referida acta se dejó constancia expresa que el consumo de la bebida alcohólica lo realizó otro fedatario que estuvo presente en la intervención, distinto a aquél que suscribió el acta.*

*(...)*

*Que en relación al hecho que los funcionarios que habrían intervenido su local habrían consumido bebidas alcohólicas y que ello resta confiabilidad para levantar el acta probatoria que acredita la infracción, cabe señalar que se ha determinado que en la referida acta probatoria se ha dejado constancia que la fedataria que la suscribió (...) no consumió ninguna bebida alcohólica, por lo que al no haberse desvirtuado la presunción de veracidad que genera el acta probatoria indicada, no resulta amparable el argumento de la recurrente.” (RTF N° 03098-5-2010).*



# Causales para el cierre temporal

Conceptos claves.

- **Acta Probatoria:** documento público emitido por el Fedatario Fiscalizador, en donde se deja constancia de los hechos que comprueba en ocasión de la inspección, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se presume la veracidad de los hechos detallados en la misma, por lo que sustentan la aplicación de la sanción correspondiente; es decir, acredita con suficiencia la conducta antijurídica y justifica la sanción (artículo 43° de la LPAG, artículo 165° del CT y artículo 6 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador).

- *“(...) las actas probatorias son documentos públicos que, de acuerdo con el principio de veracidad consagrado en el artículo 165° del TUO del Código Tributario, producen fe respecto de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador y constituyen prueba suficiente para sustentar la aplicación de la sanción correspondiente, de ser el caso.*

*Asimismo, se establece que lo consagrado en las actas probatorias debe permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador.” (Informe N° 025-2006-SUNAT/2B0000).*



# Causales para el cierre temporal

- *“(...) los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador, en el ejercicio de sus funciones, tienen el carácter de documento público, y constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que presencie o conste el fedatario fiscalizador.” (RTF N° 04752-2-2009).*
- *“Que de acuerdo (...) con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 03508-3-2004, sólo a través de la intervención de un fedatario fiscalizador, mediante el levantamiento del acta probatoria respectiva, se acredita la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario. (...)*  
*Que como se aprecia, la Administración sustenta la configuración de la mencionada infracción como resultado de un procedimiento de fiscalización y no mediante el levantamiento de un acta probatoria, en consecuencia, la infracción sancionada mediante Resolución de Intendencia no se encuentra acreditada (...)* (RTF N° 08634-8-2010)
- RTF N° 2659-3-2008 y N° 5847-2-2008: El error material en el acta probatoria no le resta validez a la misma (en algunas letras de la dirección del local intervenido, errores en redacción, error al consignar el número de DNI, etc.).



# Causales para el cierre temporal

## Preguntas claves.

- ¿Es el acta probatoria una “prueba plena”?
- *“Que en relación con lo señalado por la recurrente sobre el error de considerar al acta probatoria como prueba plena (...) cabe señalar que el Reglamento del Fedatario Fiscalizador se refiere al carácter de prueba del acta probatoria y no carácter de prueba plena, siendo que este Tribunal cuando considera que existen inconsistencias en el acta probatoria dispone que se deje sin efecto la sanción de cierre (...)” (RTF N° 04752-2-2009).*



# Causales para el cierre temporal

- En tal sentido, las siguientes situaciones invalidan el acta probatoria:
- Si en el acta probatoria se relatan hechos contradictorios (RTF N° 2654-3-2004, N° 6544-1-2007 y N° 02240-4-2008).
- Si de la hora de inicio y término de la intervención consignada en el acta probatoria se desprende que ésta duró un tiempo mayor al razonable (RTF N° 2680-4-2008).
- Si no consigna la hora de término de la intervención (RTF N° 15293-4-2010 y N° 15730-1-2010).
- Si se emite una segunda acta probatoria para corregir errores en una primera (RTF N° 12204-4-2007).
- Si el fedatario fiscalizador no deja constancia de haber reingresado al establecimiento para identificarse como tal (RTF N° 01800-3-2004).



# Causales para el cierre temporal

## Preguntas claves.

- ¿El Fedatario Fiscalizador debe acreditar que el sujeto infractor es conductor del negocio intervenido?
- Si. Para ello deberá dejar constancia en el Acta Probatoria que el negocio intervenido corresponde o es conducido por el sujeto infractor (vinculo del sujeto con la conducta infractora).
- En tal sentido, la constatación pasa por verificar el talonario de comprobantes de pago (si los tiene), una Licencia Municipal de Funcionamiento o alguna otra autorización similar.
- Este criterio es recogido por el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N° 21419-1-2011, 19854-8-2012, 07209-8-2013, entre otras.



# Causales para el cierre temporal

## Preguntas claves.

- ¿Qué sucede si el sujeto infractor tiene varios establecimientos?
- El CT dispone en su artículo 183° que la sanción de cierre como consecuencia de la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174°, se aplicará en el establecimiento en el que se cometió, o en su defecto, se detectó la infracción.
- Asimismo, precisa que tratándose de las demás infracciones tributarias en las que se aplique la sanción de cierre, ésta se ejecutará en el domicilio fiscal del infractor.



# Causales para el cierre temporal

- *En el presente caso, el recurrente no discute la comisión de la infracción ni la sanción de cierre temporal (...), sino el lugar en el que debe aplicarse dicha sanción, en el sentido que debe aplicarse en su domicilio fiscal (...)*  
*(...) no obstante, con base en lo dispuesto en el Código Tributario, no procede sustituir el lugar de aplicación de la sanción de cierre a solicitud del contribuyente (...) la sanción de cierre debe ejecutarse en el local donde se cometió la infracción.” (RTF N° 06541-1-2007)*
- *“Que respecto al lugar donde debe aplicarse la sanción de cierre, cabe anotar que este Tribunal en reiterados pronunciamientos tales como las Resoluciones N° 430-1-97, 1023-4-1999, 01283-5-2006 y 06541-1-2007, ha dejado establecido que cuando se trata de una infracción vinculada con el local intervenido, la sanción de cierre solo debe ejecutarse en el local en que se comete la infracción.” (RTF N° 08022-3-2010).*





# Causales para el cierre temporal

## Preguntas claves.

- ¿Puede SUNAT solicitar auxilio policial para aplicar la sanción de cierre?
- De acuerdo a lo dispuesto por el Reglamento del Fedatario Fiscalizador, sí puede solicitar el apoyo de la PNP a fin de garantizar el cumplimiento de sus funciones, así como para cautelar el cumplimiento de las sanciones que se deriven de la detección de infracciones. El apoyo en ambos casos deberá ser brindado de inmediato, sin necesidad de notificación previa (artículo 13).
- *(...) la intervención policial en la sanción de cierre de local, se efectúa una vez que el funcionario encargado de la Administración Tributaria le comunica la ejecución del cierre, no pudiendo la policía actuar independientemente, por lo que las circunstancias policiales presentadas por el recurrente no son pruebas que sustenten el cumplimiento de la sanción.” (RTF N° 765-5-98).*



# Causales para el cierre temporal

## Preguntas claves.

- ¿Qué sucede con los trabajadores a cargo del sujeto infractor?
- En el artículo 183° del CT se señala que durante los días de aplicación del cierre no se libera al infractor de pago de las remuneraciones a sus trabajadores. Asimismo, deberá computar estos días como laborados (jornal dominical, vacaciones, utilidades, CTS y todo derecho laboral aplicable).
- Esto es así salvo para el trabajador o trabajadores que hubieran resultado responsables, por acción u omisión, de la infracción que motiva la sanción de cierre.
- Este hecho debe ser comunicado a la Autoridad de Trabajo.
- Tampoco puede otorgarse vacaciones a los trabajadores durante el cierre, salvo las programadas con anticipación.
- Cabe anotar que en reiteradas Resoluciones el TF ha establecido como criterio que el comerciante o conductor del negocio es responsable de los actos de comercio realizados al interior de sus establecimientos (RTF N° 07429-1-2003 y 07282-3-2002 y 03098-5-2010).



# Causales para el cierre temporal

## Preguntas claves.

- ¿Cuándo se pierden los beneficios de gradualidad de la sanción?
- El Régimen de Gradualidad señala que estos beneficios se perderán si no es posible ejecutar el cierre del local por causa imputable al infractor.
- **Casos típicos:**
- Cuando el Fedatario Fiscalizador se apersona al establecimiento a aplicar el cierre y el sujeto infractor lo impida por cualquier medio. En estos casos, el Fedatario dejará constancia de este hecho en la Comisaría de la localidad.
- Si el sujeto infractor arrienda el establecimiento a un tercero de manera posterior a la intervención en la que se detecta la comisión de la infracción.

.



# Causales para el cierre temporal

- Si el sujeto infractor cambia de establecimiento o domicilio fiscal y no lo comunica a la AT antes de la emisión de la RI de cierre.
- Debe tomarse en cuenta que para el Tribunal Fiscal la “*causa imputable al infractor*” debe estar acreditada en autos (RTF N° 07657-2-2007, N° 05084-5-2010 y N° 01654-10-2012).
- En estos casos, se aplicará una multa que sustituye al cierre, la que será equivalente a los montos señalados en el CT, sin que le corresponda rebaja alguna (artículo 9 y 10 de la RS N° 063-2007/SUNAT).
- Estos montos los revisaremos en el siguiente punto.



# Sustitución del cierre temporal

- El mismo artículo 183° del CT recoge la posibilidad que la Administración Tributaria sustituya la sanción de cierre temporal por:
  1. Una multa equivalente al 5% de los ingresos netos de la última DJ mensual presentada a la fecha en que se cometió la infracción.
    - ✓ En ningún caso la multa puede ser mayor a 8 UIT.
    - ✓ Si no se han presentado DJ o si en la última no declaró ingresos, se aplicará el monto establecido en las Tablas de Sanciones del CT.
  2. La suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por el Estado para el desempeño de cualquier actividad o servicio público.
    - ✓ La suspensión se aplicará con un mínimo de 01 día hasta un máximo de 10 días calendario.
    - ✓ SUNAT notificará a la Entidad del Estado correspondiente, encontrándose esta obligada a cumplir la solicitud, siendo solo necesaria la comunicación o requerimiento de la suspensión.



# Sustitución del cierre temporal

- Sobre la sustitución del cierre por una multa:

Tabla de Sanciones	Multa que sustituye al cierre – topes mínimos
I – Régimen General	2 UIT
II – RER e independientes	1 UIT
III – Nuevo RUS	50% UIT

- Estos son los importes que se aplican cuando se pierde el beneficio de gradualidad por causa imputable al sujeto infractor.



# Sustitución del cierre temporal

➤ Gradualidad de la infracción del numeral 1 del artículo 174° del CT:

CUADRO N°1									
Gradualidad de la infracción del numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario									
No emitir y/o no otorgar comprobante de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión									
Supuesto	Tablas	Sanción	Gradualidad de la sanción: Frecuencia			Gradualidad de la multa que sustituye en cierre			
			1° oportunidad	2° oportunidad	3° oportunidad o más	Categoría del Nuevo RUS	1° oportunidad	2° oportunidad	3° Oportunidad o más
Cuando la infracción se cometa o se detecte en un establecimient o comercial u oficina de profesionales independientes	I	Cierre	3 días	6 días	10 días		No menor a 1 UIT	No menor a 1.5 UIT	No menor a 2 UIT
	II						No menor a 50% UIT	No menor a 75% UIT	No menor a 1 UIT
	III					1	8% UIT	11% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
	2	11% UIT	14% UIT						
	3	13% UIT	17% UIT						
	4	16% UIT	19% UIT						
	5	19% UIT	22% UIT						
Cuando la infracción no se cometa o se detecte en un establecimient o comercial u oficina de profesionales independientes	I	1 UIT	65% UIT	85% UIT	1 UIT	-----			
	II	50% UIT	30% UIT	40% UIT	50% UIT				
	III	0.6% I	0.4% I	0.5% I	0.6% I				



# Sustitución del cierre temporal

## Preguntas claves

- ¿En que casos se sustituye la sanción de cierre por una multa?
- El mismo texto del artículo 183° del CT señala que la sustitución se ejecutará si las consecuencias que pudiesen seguir al cierre lo ameritan, si es imposible aplicarla por acción del deudor tributario o cuando SUNAT lo determine en base a criterios que establezca mediante RS.





# Sustitución del cierre temporal

- En la práctica se presentan diversas situaciones que por su recurrencia se han constituido como casos típicos de sustitución:
  - ✓ Si el establecimiento corresponde a la casa – habitación del sujeto infractor, con una sola puerta de acceso desde el exterior.
  - ✓ Si el establecimiento es compartido con un tercero.
  - ✓ Si el sujeto infractor cambia de domicilio.
  - ✓ Si el local es ocupado por un tercero.
  - ✓ Si se trata de establecimientos que comercializan bienes o prestan servicios que resultan escasos en la localidad.
  - ✓ Si se trata de Notarías (RTF N° 2043-4-2009 / voto discrepante).
  - ✓ Si se trata de establecimientos cuyo cierre podría generar perjuicio a terceros (laboratorio dentro de una clínica – RTF N° 1716-2-2009).
  - ✓ Si el sujeto infractor impide la ejecución del cierre temporal (causal de pérdida de gradualidad).



# Sustitución del cierre temporal

- *“Si bien(...) la Administración Tributaria podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cabe indicar que en el caso de autos (...) no ha quedado evidenciado cuáles son tales consecuencias o circunstancias que para la Administración ameritaban dicha sustitución, limitándose a señalar que la recurrente es una Institución Educativa, siendo que este caso específico en el que la recurrente no se opone a la ejecución del cierre dejando constancia de ello en el Acta, se debió explicar la situación efectiva de la recurrente a la fecha del cierre que a criterio de la Administración ameritaba la sustitución (...)” (RTF N° 15282-1-2012).*
- *“Que (...) se advierte que en el domicilio fiscal de la recurrente (...), también realiza actividades comerciales el contribuyente (...)*  
*Que, en consecuencia, si bien el local era compartido con otro contribuyente, correspondía que la Administración sustentara las razones por las cuales no pudo adoptar las acciones necesarias para aplicar la sanción de cierre (...) situación que no se encuentra acreditada en autos, por lo que procede revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Multa (...)” (RTF N° 04560-2-2010).*



# Sustitución del cierre temporal

- *“Que conforme ha sido establecido por este Tribunal en la Resolución N° 06568-4-2010, procede la sustitución de la sanción de cierre por una multa cuando el ingreso al establecimiento sea compartido dado que conforme ha señalado el recurrente no existe pared divisoria alguna que pueda asegurar que la sanción de cierre sea efectivamente cumplida o que no se afecta a un tercero, por lo que carece de sustento lo alegado por el recurrente en el sentido que ello no es obstáculo para ejecutar el cierre.” (RTF N° 09626-4-2011).*



# Sustitución del cierre temporal

- *“Que según se advierte del Acta de Inspección (...), la sanción de cierre no pudo ejecutarse debido a que el local se encontró ocupado por un tercero identificado como (...), causa que resulta imputable al infractor (...)*

*Que en tal sentido, de los hechos ocurridos se aprecia que ante la imposibilidad de aplicar la sanción de cierre, la sustitución de dicha sanción por la Resolución de Multa (...), se encuentra de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario.” (RTF N° 08022-3-2010).*

- *“Que en ese sentido, carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que no existía la imposibilidad descrita en el Acta de Inspección, pues ésta tiene la calidad de documento público y goza de la presunción de veracidad (...), por lo que al haberse dejado constancia en ella de la imposibilidad de aplicar la sanción de cierre de establecimiento por estar destinado a casa-habitación y contar con una sola puerta de acceso, la sustitución de la sanción de cierre por una multa se ajusta a ley (...)” (RTF N° 15661-1-2013).*



# Impugnación de la sanción

- ¿Es el Tribunal Fiscal competente para pronunciarse en vía de la Queja prevista en el artículo 155° del CT sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas en la intervención de fedatarios fiscalizadores?
- RTF N° 03619-1-2007 (POO)  
*“El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores.”*
- Considerandos:
  1. La finalidad de la Queja es corregir actuaciones en el curso de un mismo procedimiento.
  2. La intervención del fedatario fiscalizador se consuma con el levantamiento del acta probatoria, por lo que el procedimiento que regula su actuación concluye mediante la emisión de este documento.
  3. El levantamiento del acta probatoria no produce un perjuicio inminente e irreparable ni conduce a la indefensión del administrado, considerando que este documento no establece sanción alguna.



# Impugnación de la sanción

4. El acta probatoria no es un acto definitivo, sino de trámite que esta dirigido a preparar la materia para la decisión final (imposición o no de la sanción en aplicación de la facultad discrecional de la AT).
5. En caso de emitirse las Resoluciones sancionatorias correspondientes, éstas son actos reclamables conforme a lo previsto por el CT, dejándose a salvo el derecho de defensa del supuesto infractor.
6. Por las etapas del procedimiento contencioso – tributario, este ofrece mayores garantías que la queja para determinar la comisión de una infracción.



# Impugnación de la sanción

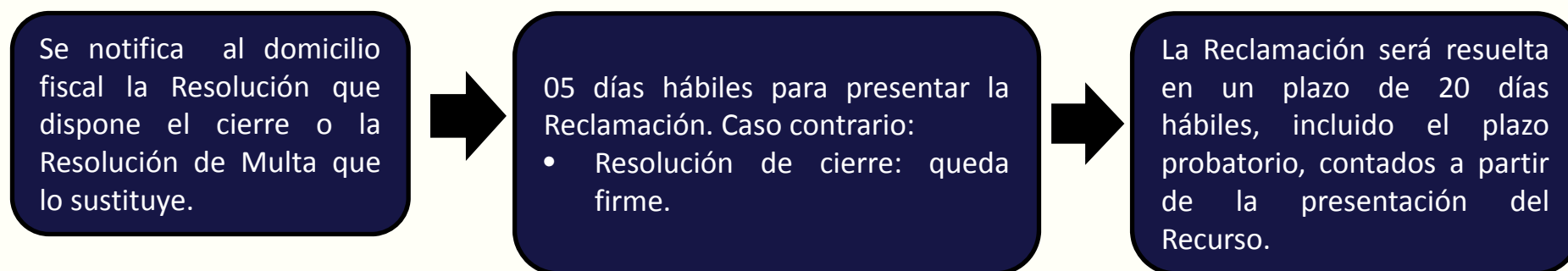
- ¿La Resolución que impone la sanción de cierre o la que la sustituye son impugnables a través de los Recursos Administrativos recogidos en la LPAG (Reconsideración, Apelación y Revisión)?
- **NO**. De acuerdo a lo previsto en el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG, los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa (como el tributario), atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por esta Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.
- Asimismo, debe considerarse que de acuerdo al CT estas Resoluciones son considerados actos reclamables (artículo 135°), pudiendo el deudor tributario directamente afectado por el acto de la AT interponer el Recurso de Reclamación correspondiente (artículo 132°), el cual forma parte del Procedimiento Contencioso – Tributario junto con el Recurso de Apelación, en segunda instancia, ante el Tribunal Fiscal (artículo 124°).



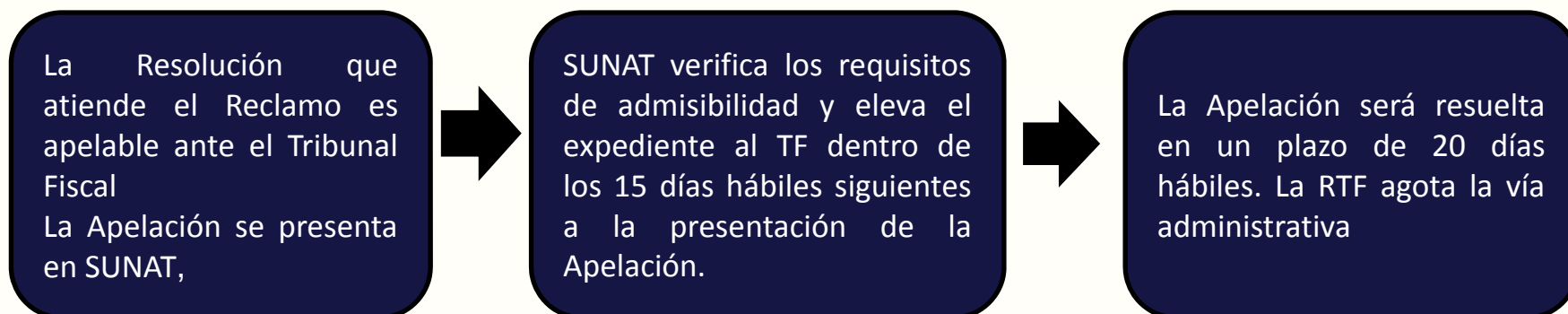
# Impugnación de la sanción

- Procedimiento contencioso – tributario de la Resolución que dispone la sanción de cierre o de la que la sustituye:

## RECURSO DE RECLAMACIÓN



## RECURSO DE APELACIÓN







# Impugnación de la sanción

- ¿Qué aspectos serán materia de análisis en la impugnación contra la Resolución de Multa que sustituye al cierre?
- *“Que cabe señalar que la Resolución de Oficina Zonal, fue notificada el 29 de setiembre de 2008, por lo que al no haber el recurrente impugnado la referida resolución, ésta quedó firme, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento en cuanto a la referida resolución de oficina zonal y el acta probatoria que le sirvió de sustento, sólo será materia de pronunciamiento si se encuentra arreglada a ley, la Resolución de Multa (...), emitida en sustitución la sanción de cierre de su establecimiento (...)” (RTF N° 04778-4-2010)*
- *“Que ahora bien, conforme se aprecia de autos la anotada resolución de intendencia no fue objeto de impugnación por el recurrente (...), por lo que quedó firme. En tal sentido, no corresponde emitir pronunciamiento en cuanto a la referida resolución de intendencia y el acta probatoria que le sirvió de sustento, esto es, no cabe que se analice en el procedimiento de autos la comisión de la infracción, por lo que lo alegado por la recurrente sobre el particular no resulta pertinente, siendo que la materia de grado se circunscribe solamente a determinar si la sustitución de la sanción de cierre por multa es conforme a ley.” (RTF N° 01398-8-2014)*
- Se observan pronunciamientos similares del TF en sus Resoluciones N° 05848-1-2010 y N° 08022-3-2010.



# Criterios Jurisprudenciales

- RTF N° 05922-2-2014 (POO).
- *“Si el Fedatario Fiscalizador que debe ejecutar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes constata que en el momento de la ejecución éste se encuentra cerrado, procede sustituir dicha sanción por una multa.”*
- Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-07:
- El objetivo de la sanción de cierre es impedir que el sujeto desarrolle actividad comercial o de servicios.
- Si el Fedatario Fiscalizador se presenta para ejecutar la sanción y constata que el establecimiento se encuentra cerrado, ello le impide verificar si el infractor continúa realizando actividades en el local o si es el sujeto infractor el que las realiza, no permitiendo constatar si la sanción se aplicó de acuerdo a Ley.
- Asimismo, no es posible que constate si se estarían afectando derechos de terceros (local compartido, casa – habitación del infractor o de terceros, único acceso a inmueble).



# Criterios Jurisprudenciales

- RTF N° 020924-10-2011 (POO).
- *“Si el fedatario fiscalizador no puede retornar al local intervenido en el mismo día sino en los siguientes según lo establece el numeral 2) del artículo 10° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, esto es, porque el local estuvo el cerrado o porque el motivo del retraso sea imputable al deudor tributario y/o sujeto intervenido, deberá empezar a elaborar el acta probatoria dando cuenta de dichas causas y de la comisión de la infracción el mismo día de la intervención realizada, la cual será cerrada cuando retorne efectivamente al referido local, momento en el que comunicará al deudor tributario y/o al sujeto intervenido la comisión de la infracción.”*
- Acta de Reunión de Sala Plena 2011-17:
- El Reglamento del Fedatario Fiscalizador dispone que efectuada la operación mediante la que se verifica la comisión de la infracción, el Fedatario debe retornar al local, identificarse y levantar el acta probatoria en donde se dejará constancia de lo acontecido.



# Criterios Jurisprudenciales

- Dicha acta deberá efectuarse el mismo día de la intervención o en los días siguientes su se presentan las circunstancias previstas en el Reglamento.
- En el referido Reglamento no se ha establecido la obligación de elaborar más de un acta probatoria en relación con una intervención, sino que, por el contrario, un solo documento.
- Siendo así, se considera que todos los hechos constatados (comisión de infracción e imposibilidad de retornar el mismo día de la intervención) por el Fedatario pueden ser recogidos en un solo documento (acta probatoria).
- Debe dejarse constancia de estos hechos en el Acta Probatoria de tal forma que permita una clara comprensión de los hechos.



# Criterios Jurisprudenciales

- **RTF N° 019718-10-2011 (POO).**
- *“No se incurre en causal de nulidad por falta de motivación cuando la resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario), se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos.”*
- Acuerdo de Sala Plena 2011-16:
- El Acta Probatoria que cumple con todos los requisitos de las normas que la regulan tiene carácter de documento público y de la presunción de veracidad de los hechos que se relatan en el mismo.
- Si la resolución de multa hace referencia a dicha acta y ésta obra en el expediente, la referida resolución cuenta con la motivación de un documento público en el que se hace una descripción de los hechos que motivan la sustitución de una sanción por otra, la cual goza de presunción de veracidad.



# Criterios Jurisprudenciales

- Por ello, en el Acta Probatoria debe detallarse los hechos que fundamentan la sustitución y de las normas que la amparan.
- Si la resolución de multa se motiva a través de la remisión a un número de acta determinada, debe analizarse ésta última para verificar si contiene expresión clara de los hechos y normas que amparan la actuación de la Administración, la fecha de emisión y si se ha identificado el fedatario fiscalizador.
- De esta forma, el acta probatoria (que debería contener la motivación pertinente) se integra con el acto sancionador (resolución de multa), sin que ello implique algún vicio de nulidad, toda vez que esta forma de motivación se encuentra recogida en la LPAG (numeral 6.2 del artículo 6°).



# Criterios Jurisprudenciales

- RTF N° 00169-1-2008 (POO).
- *“El criterio de frecuencia en la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 174° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, está vinculado al número de oportunidades en las que el sujeto infractor incurre en la misma infracción y no al local en que se cometieron.”*
- Acta de Reunión de Sala Plena 2007-43:
- En atención a la naturaleza personal de la infracción y la sanción, el criterio de frecuencia que se establece para su aplicación, teniendo en cuenta el número de oportunidades en que el infractor incurre en una misma infracción, debe considerarse en virtud a las veces en que dicho sujeto incurre en esta conducta, prescindiendo del establecimiento en que ésta se comete.



# Criterios Jurisprudenciales

- Lo determinante para la aplicación del beneficio de gradualidad es la conducta repetitiva del propio sujeto infractor.
- Si se tomara en cuenta la variable del número de establecimientos se otorgaría un trato inequitativo entre los contribuyentes que cuentan con varios establecimientos y aquéllos que cuentan con uno solo.
- Si el contribuyente cuenta con más de un local le sería más ventajoso incumplir la norma en función al número de sus establecimientos y empezar a cumplirla cuando en cada uno de ellos se haya cometido la misma infracción.