



# Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias

Elizabeth Nima Nima / Julliana Rey Rojas /  
Antonio Gómez Aguirre





**CONTADORES  
& EMPRESAS**



**Aplicación práctica  
del régimen de infracciones  
y sanciones tributarias**

**Elizabeth Nima Nima / Julliana Rey Rojas /  
Antonio Gómez Aguirre**

**GACETA  
JURIDICA**  
Av. Angamos Oeste 526-Miraflores  
 (01) 710-8900 / TELEFAX: (01) 241-2323  
[www.contadoresyempresas.com.pe](http://www.contadoresyempresas.com.pe)

**CONTADORES  
& EMPRESAS**

**APLICACIÓN PRÁCTICA DEL  
RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y  
SANCIONES TRIBUTARIAS**

PRIMERA EDICIÓN  
MARZO 2013  
7,540 ejemplares

© *Elizabeth Nima Nima*  
© *Julliana Rey Rojas*  
© *Antonio Gómez Aguirre*  
© *Gaceta Jurídica S.A.*

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN  
TOTAL O PARCIAL  
DERECHOS RESERVADOS  
D.LEG. Nº 822

HECHO EL DEPÓSITO LEGAL EN LA  
BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ  
2013-04392

LEY Nº 26905 / D.S. Nº 017-98-ED

ISBN: 978-612-311-042-0

REGISTRO DE PROYECTO EDITORIAL  
31501221300241

DIAGRAMACIÓN DE CARÁTULA  
Martha Hidalgo Rivero  
DIAGRAMACIÓN DE INTERIORES  
Wilfredo Gallardo Calle

**GACETA JURÍDICA S.A.**

ANGAMOS OESTE 526 - MIRAFLORES  
LIMA 18 - PERÚ

CENTRAL TELEFÓNICA: (01)710-8900  
FAX: 241-2323

E-mail: [ventas@contadoresyempresas.com.pe](mailto:ventas@contadoresyempresas.com.pe)  
[www.contadoresyempresas.com.pe](http://www.contadoresyempresas.com.pe)

Impreso en:  
Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.  
San Alberto 201 - Surquillo  
Lima 34 - Perú

# Presentación

---

Debido a la complejidad, constante cambio y, a veces, deficiencia o poca claridad en la redacción de las disposiciones tributarias, los contribuyentes incurrir en infracciones. Siendo ello así, una obra como la presente se hace de suma utilidad, toda vez que identifica las principales características de las conductas infractoras que se encuentran reguladas en el Código Tributario y las referidas al Régimen de Deduciones.

Asimismo, este manual permitirá al lector apreciar en conjunto no solo las sanciones que se imponen a las conductas infractoras de las obligaciones tributarias, sino que también le dará a conocer las facilidades que la Administración Tributaria ha establecido para su regularización.

De esta manera, se describe cada una de las conductas infractoras reguladas en el Código Tributario y las referidas al Régimen de Deduciones, identificando sus principales características y sanciones, criterios seguidos por la Sunat o por el Tribunal Fiscal, casos prácticos, así como la aplicación de las rebajas establecidas para su regularización.

Por consiguiente, esta obra representa una confirmación del compromiso hacia nuestros suscriptores, que no es otro que el de entregar publicaciones útiles que les informen y ayuden en el cumplimiento adecuado de las normas tributarias correspondientes en su actuación profesional, evitando, en este caso, incurrir en la comisión de infracciones tributarias.

***Contadores & Empresas***



# Capítulo 1

---

## LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

### 1. FACULTADES DISCRECIONALES DEL ESTADO

Es indiscutible que toda Administración Tributaria requiere, para el cumplimiento de sus funciones, encontrarse premunida de determinadas facultades que le permitan efectivizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias existentes en aras del interés público.

Sobre el particular, nuestro Código Tributario reconoce expresamente como facultades de la Administración Tributaria las de fiscalización, determinación y aplicación de sanciones, interposición de medidas cautelares, así como la de denunciar delitos tributarios.

El ejercicio de tales facultades ha sido reconocido como discrecional, no obstante, ni el Código en mención u otra norma han establecido los parámetros sobre los cuales debe ser entendida dicha discrecionalidad, limitándose únicamente a establecer que esta deberá ejercerse en función de la mejor conveniencia del interés público y dentro del marco que establece la ley.

Sobre el particular, la mayoría de autores consideran que la facultad discrecional supone “un poder, conferido explícita o implícitamente por la ley, para elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles la solución que conceptúe más oportuna en orden al interés público y particular que debe satisfacer”.

En efecto, existen actuaciones de la Administración Tributaria que por su complejidad (y en ocasiones su no permanencia), no han podido ser reguladas de manera estricta por una norma tributaria, limitándose esta únicamente a hacer una referencia de tales actuaciones, de tal forma que corresponde a la Administración Tributaria fijar sus propios parámetros y criterios de actuación. Tal es el caso, como veremos más adelante, del ejercicio de aplicar o no gradualmente las sanciones.

De lo anterior tenemos que la facultad discrecional otorgada a la Administración Tributaria encontraría su justificación en el hecho de no limitarla a ejecutar solo lo previsto taxativamente en una norma a efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pues ello podría poner en peligro la realización del interés público, que es justamente el de recaudar tributos a efectos de cubrir las diversas necesidades públicas existentes.

No obstante, es necesario tener en cuenta que si bien la misma ley admite ciertos márgenes de libertad en el actuar de la Administración Tributaria, esta no debe entenderse de manera irrestricta y arbitraria sino que, por el contrario, siempre debe suponer el sometimiento al orden constitucional y legal. Por tal razón, será necesario que la Administración Tributaria indique las razones que justifiquen su accionar, las cuales deberán ser objetivas, técnicas, racionales y proporcionales con el fin que se pretende alcanzar. De esta forma, consideramos, se descartaría cualquier actuación arbitraria por parte de la Administración Tributaria.

## 2. FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como ya lo habíamos adelantado, entre las facultades discrecionales atribuidas a la Administración Tributaria se encuentran las de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias incurridas por aquellos administrados como consecuencia del incumplimiento de obligaciones tributarias formales e, incluso, sustanciales<sup>(1)</sup>.

El objetivo principal de dicha facultad sancionadora consistiría en corregir aquellas conductas que, a criterio de la Administración Tributaria, merezcan una sanción (desalentando con ello, el incumplimiento de obligaciones tributarias); o, por el contrario, en abstenerse de corregir dichas conductas en los supuestos en los que por el contexto o circunstancia en que se presentan, no sea oportuno sancionarlas.

Cabe precisar que al ser uno de los objetivos de la facultad sancionadora el desalentar el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor tributario, la discrecionalidad se verá reflejada solo al momento de elegir sobre qué situaciones aplicará o no sanciones, y nunca sobre la posibilidad de fijar o establecer sanciones, pues ello corresponde hacerlo solo por Ley<sup>(2)</sup>.

Tal afirmación se ve corroborada en lo dispuesto por el artículo 166 del Código Tributario cuando señala en su segundo y tercer párrafos que “(...) **en virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones**, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante resolución de Superintendencia o norma de rango similar. A efectos de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como, para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas” (el resaltado es nuestro).

## 3. PRINCIPIOS SANCIONADORES: LÍMITES Y GARANTÍAS FRENTE A LA FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El hecho de que la Administración Tributaria goce de facultades discrecionales no implica, de modo alguno, que estas puedan ejercerse de manera irrestricta, arbitraria o ilimitada. En efecto, cualquiera sea la actuación que ejerza la Administración Tributaria frente a los administrados en ejercicio de sus facultades discrecionales (como lo es la sancionadora), se encuentra limitada por lo siguiente:

- El respeto a la ley (entendida en sentido lato<sup>(3)</sup>),
- El respeto a los principios generales del derecho; y,
- El respeto a los derechos fundamentales de la persona y, por ende, de todo administrado.

Sin perjuicio de ello, consideramos también que para limitar el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, será necesario controlar no solo su accionar

---

(1) En nuestro sistema impositivo, de manera general, no se establecen sanciones por el no pago de tributos, excepto en el caso de la falta de pago de las retenciones o percepciones efectuadas.

(2) En virtud de lo establecido en el literal d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

(3) La Ley entendida en sentido lato significa que abarca no solo a las normas con rango de ley sino también a los reglamentos, directivas, circulares, resoluciones y a la propia Constitución.

sino también el del legislador, pues este, muchas veces por el afán puramente fiscalista o recaudatorio, emite normas que vulneran los principios constitucionalmente reconocidos tales como los de razonabilidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

### a) Principios generales sancionadores

Entre los principios sancionadores tenemos el de interdicción a la arbitrariedad, interdicción de la desviación del poder, legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, razonabilidad, igualdad y proporcionalidad.

En este capítulo abordaremos únicamente los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica y razonabilidad, por ser estos, en nuestra opinión, los de mayor aplicación en cuanto a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria.

#### i. Principio de legalidad

Por el principio de legalidad, la Administración Tributaria se encuentra obligada a adecuar el ejercicio de sus facultades discrecionales a la finalidad para la que se les concedió, esto es en beneficio del interés público y no de un interés privado, debiendo por ello sujetarse su actuación a la ley y al derecho.

En efecto, la ley y el derecho constituyen los límites de la acción de la Administración, se encuentre esta sustentada en normas positivas o sea meramente discrecional.

Así lo establece el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General-Ley N° 27444 (en adelante, LPGA), la cual es de aplicación supletoria al Código Tributario, y que a la letra dice: “las autoridades administrativas deben actuar con respeto **a la Constitución, la ley y al derecho**, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que le fueron conferidas”.

Respecto de la facultad sancionadora, el principio de legalidad se extiende tanto a la tipificación de las infracciones, la determinación de las sanciones como a su aplicación.

#### ii. Principio de reserva de ley

A diferencia del principio de legalidad, la reserva de ley constituye una exigencia constitucional de que determinados sectores del ordenamiento sean necesariamente regulados por una norma con rango de ley y no por la propia Administración. En efecto, por el principio de reserva de ley se exige la materialización de un hecho en una norma con rango de ley, tales como las leyes mismas, los decretos legislativos y las ordenanzas regionales y municipales<sup>(4)</sup>.

Para fines tributarios, la aplicación del principio de reserva de ley se daría en el caso de la definición de infracciones y el establecimiento de sanciones, actuaciones que deben ser previstas por ley (expedida por el Congreso de la República) o por decreto legislativo, en caso de delegación al Poder Ejecutivo.

Como vemos, por el principio de reserva de ley, el ejercicio de la facultad discrecional de la Administración Tributaria no tiene cabida cuando se trata de establecer infracciones y sus correspondientes sanciones, pues su actuación está plenamente sometida a la ley.

(4) De acuerdo al tercer párrafo del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria.

### iii. Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica permite a los administrados prever el tratamiento que recibirán sus acciones, así como las garantías de orden constitucional de que gozarán estas. En ese sentido, tenemos que por el principio de seguridad jurídica, la actuación de la Administración Tributaria se encuentra sometida a la ley y al derecho.

En el caso de la facultad sancionadora, el principio de seguridad jurídica se materializa cuando en nuestro ordenamiento jurídico se establecen expresamente: i) las obligaciones tributarias que todo deudor tributario debe cumplir, ii) las infracciones que se originan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias existentes; y, iii) las sanciones que corresponden por el incumplimiento de las obligaciones tributarias existentes.

### iv. Principio de razonabilidad

Las decisiones de la Administración Tributaria deben mantener la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

En ese sentido, el ejercicio de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria no solo debe prever que la comisión de una infracción no resulte más ventajosa que el cumplimiento de la obligación infringida o la asunción de la infracción, sino que la sanción que se imponga realmente satisfaga su cometido que es, justamente, la de desmotivar el incumplimiento, sin llegar con ello a aplicar sanciones excesivas o desproporcionales.

Este principio supone además que las autoridades prevean que la determinación de la sanción considere criterios como la existencia o no de intencionalidad, el perjuicio causado, las circunstancias de la comisión de la infracción y la repetición en la comisión de la infracción.

## b) Principios del procedimiento administrativo sancionador

El procedimiento administrativo constituye una garantía esencial de los administrados, pues implica la vía previa que necesariamente debe seguir la Administración Tributaria para la generación de sus actos.

Siendo así, es derecho de los contribuyentes el exigir que la actuación de la Administración Tributaria se ciña a dicho procedimiento, no pudiendo esta responder a intereses particulares sino por el contrario al interés general, razón por la cual no solo deberá tener en cuenta el procedimiento que expresamente se hubiera reglado sino también los principios generales reconocidos para este.

Sobre el particular el artículo 230 y siguientes de la LPAG, establece como principios que regulan la potestad sancionadora de la Administración, además de los descritos en el punto anterior, los siguientes:

- i. **Principio del debido procedimiento:** En aplicación del principio del debido procedimiento, la Administración Tributaria debe aplicar sanciones sujetándose al procedimiento establecido y respetando las garantías del debido proceso, generalmente bajo sanción de nulidad.
- ii. **Tipicidad:** Por el principio de tipicidad tenemos que solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley, sin admitir interpretación extensiva o analogía.

En tales casos, las disposiciones reglamentarias de desarrollo que pueda emitir la Administración Tributaria solo podrán especificar o graduar aquellas normas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin originar o tipificar nuevas conductas infractoras a las previstas legalmente.

Sobre el particular, el artículo 164 del Código Tributario establece que “es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, **siempre que se encuentre tipificada como tal** en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos”.

En ese sentido, la Administración Tributaria solo podrá aplicar sanciones respecto de aquellas obligaciones cuyo incumplimiento hayan sido expresamente tipificadas como conductas infractoras sancionables, siendo necesario además establecer la sanción que corresponde a dicha conducta infractora, pues esto permitirá que los administrados tengan seguridad respecto de las consecuencias de su acción u omisión en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- iii. **Continuación de infracciones:** Para imponer sanciones por infracciones en las que el administrado incurra en forma continua, se requiere que hayan transcurrido por lo menos treinta (30) días desde la fecha de la imposición de la última sanción y se acredite haber solicitado al administrado que demuestre haber cesado la infracción dentro de dicho plazo.
- iv. **Causalidad:** Por el principio de causalidad, la responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de la infracción sancionable.
- v. **Presunción de licitud:** Este principio es lo que en Derecho Penal se conoce como la presunción de inocencia. De tal forma, en materia tributaria, la Administración debe presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario.
- vi. **Non bis in ídem:** No se podrá imponer sucesiva o simultáneamente dos penas y/o sanciones administrativas por el mismo hecho en los casos que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.
- vii. **Irretroactividad:** Conforme lo veremos más adelante, por el principio de irretroactividad, son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables.
- viii. **Concurso de infracciones:** Cuando una misma conducta califique como más de una infracción, se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes.

#### 4. CONCEPTO Y ELEMENTOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

##### a) Concepto de infracción tributaria

El artículo 164 del Código Tributario define la infracción tributaria como toda **acción u omisión** que importe violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal o en otras leyes o decretos legislativos.

De la definición anterior tenemos que una infracción implica el incumplimiento por parte de los deudores tributarios de normas de naturaleza tributaria que disponen deberes u obligaciones de carácter formal o sustancial (en el caso de retenciones o percepciones de tributos). Para ello, se entiende que la conducta entendida como “infractora” ha sido tipificada previamente como tal.

## b) Elementos de la infracción tributaria

- i. **Elemento sustancial o antijuridicidad:** Con base en el principio de tipicidad de la infracción anteriormente descrito, tenemos que una de las características de la infracción tributaria es la de ser antijurídica, pues importa la violación de normas tributarias expresamente establecidas.

En efecto, la acción u omisión en que consiste la infracción tributaria es contraria a una prohibición o a un mandato positivo expresamente tipificado en una norma tributaria, la cual establece la infracción y la sanción correspondiente a esta.

Así, el elemento sustancial es el incumplimiento de una obligación legalmente establecida, esto es, para que exista una infracción debe existir previamente una obligación establecida por la ley de realizar una conducta determinada.

La Administración Tributaria no podrá sancionar las conductas u omisiones incurridas por los deudores tributarios, si estas no han sido previamente establecidas por norma expresa como obligaciones tributarias pues, en este caso, no existe violación de norma tributaria alguna.

- ii. **Elemento formal o tipicidad:** De lo anterior podemos afirmar también que la infracción tributaria es típica, pues debe encontrarse expresa y precisamente tipificada como tal en una norma legal. Es decir, si la acción u omisión no encaja dentro de determinada clase de infracción no existirá infracción alguna.

Este elemento tiene su sustento en el principio de legalidad establecido en el inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario vigente, según el cual solo por ley o por decreto legislativo se pueden definir y establecer las infracciones tributarias.

Así para que exista una infracción tributaria, además del incumplimiento de una obligación formal o sustancial, debe existir también el derecho de la Administración de sancionarlo, esto es, que dicha conducta haya sido considerada por el ordenamiento legal como una infracción y se haya fijado la sanción.

- iii. **Elemento objetivo:** El artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se establecen de manera objetiva, esto es, que basta el incumplimiento de la obligación tributaria y que dicho incumplimiento haya sido tipificado como infracción para que se configure esta, no importando o valorándose las razones que hayan motivado dicho incumplimiento.

En efecto, para que exista infracción no será necesario establecer que el deudor tributario ha actuado con dolo o con culpa, bastando con probar la comisión del hecho previsto en la ley como infracción para que esta quede configurada y proceda la sanción administrativa correspondiente.



## JURISPRUDENCIA

---

### RTF Nº 07013-1-2005 (18/11/2005)

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 165 del Código Tributario mencionado, la infracción se determina en forma objetiva, es decir, sin tener en cuenta la intencionalidad o las circunstancias que pudieran justificar su comisión por lo que el hecho que la recurrente alegue que se deben analizar las circunstancias que originaron la omisión, no desvirtúan la configuración de la infracción.

---



## APLICACIÓN PRÁCTICA

### **Determinación de un impuesto a pagar mayor al realmente determinado no constituye infracción**

La empresa JR S.A.C., en la declaración-pago de IGV y Renta correspondiente al mes de marzo de 2012, no determinó monto alguno por regularizar. Sin embargo, como la mencionada declaración se terminó de elaborar casi al final del día del vencimiento para su presentación, y al no contar con Clave SOL, la empresa consignó como monto a pagar un nuevo sol (S/. 1.00) para poder presentarlo en una agencia bancaria. ¿Se ha cometido alguna infracción tributaria por esta acción?

#### **Solución:** \_\_\_\_\_

Tal como lo señala el artículo 164 del Código Tributario, para que una acción u omisión que transgreda normas tributarias califique como infracción, debe estar tipificada como tal. En este sentido, del anterior enunciado debemos analizar si el hecho de consignar un impuesto por pagar mayor al realmente determinado, transgrede alguna norma tributaria y si esta conducta se encuentra tipificada como infracción.

Realizando el análisis antes descrito, tenemos que nuestro Código Tributario no ha previsto como conducta infractora la determinación de pagos en exceso, por el contrario, el artículo 38 del Código en mención permite solicitar la devolución de los pagos indebidos o en exceso realizados además de los intereses correspondientes.

Asimismo, del análisis efectuado a las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, resulta que ninguna de las conductas previstas como infracciones se refieren a la realización de pagos indebidos y/o en exceso, por lo que esta no se encuentra tipificada como conducta infractora.

En consecuencia, el hecho de que la empresa JR S.A.C. haya considerado un impuesto a pagar mayor al realmente determinado no configuraría la comisión de infracción tributaria alguna.

## **5. TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS**

El artículo 172 del Código Tributario clasifica las infracciones en seis (6) grandes grupos, los cuales han sido establecidos en función de las obligaciones tributarias que todo deudor tributario debe cumplir, de acuerdo a lo indicado en los artículos 173 a 178 del Código Tributario.

## **6. CLASES DE SANCIONES TRIBUTARIAS**

Las sanciones tributarias constituyen la pena administrativa que se impone al responsable de la comisión de una infracción tributaria. Tienen naturaleza preventiva y buscan incentivar el cumplimiento de una obligación tributaria.

Conforme ya lo habíamos adelantado, la facultad sancionadora de la Administración Tributaria es reconocida expresamente por el artículo 82 del Código Tributario, por lo que, determinada una infracción tributaria, la Administración dentro de los parámetros de actuación permitidos por la ley, puede determinar cuál será la sanción aplicable.

Dicha facultad sancionadora se verá reflejada en la aplicación de las siguientes sanciones: i) Multa, ii) Comiso, iii) Internamiento temporal de vehículos, iv) Cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, v) Suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Como podemos ver, las sanciones administrativas antes descritas pueden ser de dos tipos: i) Patrimoniales y ii) Limitativas de derechos.

Las sanciones administrativas patrimoniales estarían conformadas por las multas y el comiso de bienes; mientras que las sanciones limitativas de derecho estarían conformadas por el internamiento temporal de vehículos, el cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y la suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

- a) Multa, de acuerdo a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 180 del Código Tributario. Dentro de las que podemos encontrar por ejemplo: i) UIT, ii) Ingresos netos, iii) Ingresos Cuatrimestrales, iv) el tributo omitido y v) el monto no entregado.
- b) Comiso de bienes, de acuerdo a lo establecido en el artículo 184 del Código Tributario, mediante la cual se afecta el derecho de posesión o propiedad del infractor sobre los bienes vinculados a la infracción, limitándose su derecho de uso o consumo.
- c) Internamiento temporal de vehículos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 182 del Código Tributario, mediante la cual se afecta el derecho de posesión o propiedad del infractor sobre bienes tales como vehículos, limitándose su derecho de uso.
- d) Cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, de acuerdo a lo establecido en el artículo 183 del Código Tributario, tiene como objetivo limitar el derecho a la realización de actividades empresariales en locales cerrados.
- e) Suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes, este tipo de sanciones son del tipo administrativas, conocidas también como sanciones limitativas de derechos, pues contrariamente a lo que sucede con las multas y el comiso de bienes (sanciones de carácter patrimonial), la suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones, limitan la posibilidad de seguir gozando de un derecho ganado previamente u otorgado por una entidad estatal.

Cabe anotar que las sanciones antes descritas son las únicas reconocidas como tales por nuestro ordenamiento jurídico tributario, no pudiéndose en consecuencia, aplicar sanciones distintas a estas cuando estemos frente a conductas infractoras de normas tributarias.

### **7. REGLAS GENERALES APLICABLES A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS**

#### **a) Determinación de la infracción tributaria**

Como ya lo habíamos dicho, no es necesario que exista voluntad o intencionalidad (dolo o culpa) por parte del sujeto para cometer una infracción, ni tampoco es necesario que exista conocimiento de que la conducta que desarrolla constituye una infracción tributaria a ser sancionada, pues la comisión de esta se determina de manera objetiva, no requiriéndose medir la intencionalidad de la conducta infractora.

En ese sentido, para determinar si se ha cometido una infracción tributaria bastará con verificar si la conducta realizada por el deudor tributario calza dentro de la descripción de una conducta tipificada como infracción.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante precisar que la aplicación de la objetividad antes descrita se ha visto, en algunos casos, aminorada por elementos subjetivos.

En efecto, la propia Sunat mediante Directiva N° 007-2000/SUNAT<sup>(5)</sup> ha establecido que no sancionará las infracciones tributarias cuya comisión se hubiera debido a hechos

---

(5) Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 19/07/2000.

imputables a la propia Administración Tributaria, indicando incluso que, si el deudor tributario hubiera efectuado el pago de una multa en este contexto, este pago será considerado como indebido, pudiendo en consecuencia, ser materia de devolución y/o compensación.

El Tribunal Fiscal también ha tenido pronunciamientos en los que, para determinar la comisión de la infracción, inserta elementos subjetivos. Por ejemplo en la Resolución N° 0039-3-1998 (15/01/1998) señala que si bien las infracciones se determinan de manera objetiva, ello no impide que en caso se acredite la existencia de una circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o derecho, ajena a la voluntad del contribuyente como lo es la acción delictiva de sus dependientes, la infracción no se configure.

## b) Concurso de infracciones

El artículo 171 del Código Tributario establece que cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave.

El referido artículo consagra lo que conocemos como el principio del “non bis in ídem”, que no es otra cosa que garantizar que un mismo hecho no pueda ser sancionado o castigado más de una vez cuando existan en él identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Cabe anotar que este principio solo es de aplicación para las sanciones establecidas por la comisión de infracciones tributarias, siendo independiente de la aplicación de las sanciones penales por la comisión de delitos tributarios, según lo dispone el artículo 190 del Código Tributario.

Para que se configure el concurso de infracciones a que se refiere el citado artículo 171, la norma exige que debe existir un solo hecho (acción u omisión) que implique la comisión de más de una infracción tributaria.

### Concurso aparente de infracciones

El concurso aparente de infracciones se da cuando coexisten dos o más normas sancionatorias que aparentemente regulan una conducta infractora, de tal forma que se debe decidir cuál de las dos prima en su aplicación, no pudiéndose aplicar ambas. En este caso, lo que se tiene que establecer es qué norma se aplica, para lo cual suelen aplicarse criterios tales como los de especialidad<sup>(6)</sup>, subsidiariedad<sup>(7)</sup> y alternatividad<sup>(8)</sup>.

Para graficar lo anterior tenemos el siguiente ejemplo:

Las infracciones reguladas en los numerales 1 del artículo 175 (omitir llevar los libros y/o registros de contabilidad) y 1 del artículo 177 del Código Tributario (no exhibir los libros y/o registros solicitados por la Administración Tributaria).

En este caso, el hecho de no llevar libros y/o registros contables constituye la comisión de una sola infracción (la del numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario). Sin embargo, podría pensarse que también se habría cometido la infracción de no exhibir los libros (numeral 1 del artículo 177), lo que no es correcto, pues para poder exhibirlos se debe primero tenerlos. En ese sentido, la única infracción sancionable en el ejemplo es la del numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario.

(6) La Ley especial prevalece sobre la general, pues la segunda ya se encuentra incluida en la primera.

(7) Una ley es aplicable en defecto de la otra, pues así lo permite una de ellas.

(8) La ley opera residualmente en defecto de las otras.

Otro ejemplo lo constituyen las infracciones de los numerales 1 del artículo 176 (no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la obligación tributaria) y 1 del artículo 178 del Código (no incluir en las declaraciones ingresos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria).

En tal caso, para incurrir en la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por no incluir ingresos en las declaraciones, será necesario haberlas primero presentado.

### **Concurso real de infracciones**

En el concurso real de infracciones no coexisten dos o más normas sancionatorias que regulan dos o más conductas infractoras como sucede en el concurso aparente de infracciones, sino que más bien una sola conducta infractora origina la aplicación de dos o más normas sancionatorias.

En tal caso, sobre la conducta infractora se aplicará la sanción más gravosa.

De las situaciones tipificadas como infracciones en nuestro Código Tributario vigente, no resulta actualmente posible afirmar que se puedan presentar casos de concurrencia real de infracciones, como sí sucedía cuando estaban aún vigentes las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 de Código Tributario, referidos a la omisión en la declaración de ingresos y al arrastre indebido de saldos a favor, respectivamente.

En tal caso se establecía que si habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; se ha producido por un mismo hecho (omitir ingresos) la comisión de dos infracciones (omitir ingresos y arrastrar saldos indebidos).



## **JURISPRUDENCIA**

---

### **RTF Nº 1109-4-2003 (28/02/2003) - Observancia obligatoria**

Cabe invocar la concurrencia de infracciones a que se refiere el artículo 171 del Código Tributario en caso se cometan las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo Nº 816, cuando habiéndose consignado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de los ingresos en la declaración rectificatoria o en la verificación o fiscalización efectuada por la Administración Tributaria; dado que por un mismo hecho, cual es el de omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones.

### **RTF Nº 0928-4-2003 (21/02/2003) - Observancia obligatoria**

Tratándose de la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175 y en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 773 y Decreto Legislativo Nº 816, no resulta de aplicación lo normado en el artículo 171 de los Códigos en mención, relativo al concurso de infracciones por cuanto aquellas derivan de hechos distintos.

Conforme lo hemos explicado, para que exista concurso real de infracciones es necesario que un solo hecho o conducta origine la comisión de dos o más infracciones, por lo que dicho concurso real no se presentará cuando las infracciones se originan de hechos individuales, distintos y distinguibles.

## **c) Actualización de las multas**

Con relación a la actualización de las multas, el artículo 181 del Código Tributario señala el procedimiento y la forma de cálculo del interés, así como la oportunidad de su aplicación:

Las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario y el procedimiento a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario, el cual incluye la capitalización. Dicho 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.

**d) Causales eximentes de sanción e inaplicación de intereses**

Como indicáramos anteriormente, para que se configure una infracción y por consiguiente proceda la aplicación de una sanción tributaria, debe configurarse el incumplimiento de una obligación tributaria establecida expresamente por una norma tributaria.

Ahora bien, puede suceder que en algunos casos el incumplimiento del deudor tributario se deba a ciertas deficiencias en la redacción de la norma que podría llevar a una interpretación equivocada de esta induciéndolo a "error". Es en estas situaciones que el legislador ha considerado conveniente eximir de responsabilidad al sujeto infractor.

Tales casos se encuentran contemplados en el artículo 170 del Código Tributario, y comprende los siguientes supuestos: i) interpretación equivocada de una norma; y, ii) duplicidad de criterio en la aplicación de una norma.

Existen otros supuestos que liberarían de la aplicación de sanciones como: i) los hechos imputables a la Administración Tributaria; y, ii) la fuerza mayor o caso fortuito.

**i. Interpretación equivocada de una norma, de acuerdo a lo establecido en el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario.**

Según el supuesto indicado en el referido numeral, es la ambigüedad, oscuridad o falta de claridad de una norma la que origina que el contribuyente no pague monto alguno por concepto de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación equivocada.

En efecto, la incertidumbre en la aplicación de la norma es tal que el mismo precepto legal exige que posteriormente se disponga una aclaración en su aplicación, la cual se aplicaría retroactivamente. En este caso, la interpretación adoptada por el deudor tributario es diferente de la adoptada **posteriormente** por el legislador (Ley), el reglamentador (Decreto Supremo o Resolución de Superintendencia) o el Tribunal Fiscal, situación que determina un tributo omitido.

Este punto nos lleva a plantearnos las siguientes preguntas: ¿En todos los casos debe admitirse el efecto retroactivo de una disposición interpretativa, pese a que la opción adoptada por el contribuyente fue válida en su momento?, ¿qué sucede si la norma interpretativa agrava la situación del contribuyente?

Consideramos que en estos casos los hechos anteriores a la publicación de la norma interpretada no necesariamente deben quedar regulados por la interpretación "auténtica" efectuada por el legislador, máxime cuando el contribuyente puede contar con una argumentación razonable que sustente su interpretación (más benigna), pensar lo contrario significaría vulnerar el principio de seguridad jurídica.

Para que proceda el supuesto en comentario será necesario, primero, que el contribuyente no pague la deuda originada a fin de que se pueda alegar esta causal, pues de lo contrario, esto es, de pagarse la deuda, estaríamos frente a una obligación tributaria ya extinguida.

En segundo lugar, será necesario se emita una norma o resolución del Tribunal Fiscal que aclare la ambigüedad de la norma en cuestión.

En tercer lugar, la norma que se emita o la resolución que expida el Tribunal Fiscal relacionada con dicha aclaración, debe señalar expresamente que es de aplicación el numeral 1 del artículo 170.

De cumplirse con las tres condiciones antes descritas, se producen las siguientes consecuencias:

- No procederá que se apliquen aquellos intereses devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial *El Peruano*.
- No se aplicarán las sanciones correspondientes a aquellas infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el diario oficial *El Peruano*.

Cabe precisar que el Código Tributario no establece como condición determinante para la “improcedencia de intereses y sanciones” que se deba presentar alguna declaración rectificatoria, o se tenga que efectuar alguna subsanación. Por lo tanto, basta la ocurrencia de las condiciones antes descritas.

Como ejemplo de lo anterior podemos citar la Resolución de Observancia Obligatoria N° 1644-1-2006, emitida por el Tribunal Fiscal, que se origina de la Resolución N° 07528-2-2005<sup>(9)</sup>, también de carácter obligatorio, mediante la cual se dispuso que las normas que establecen el ajuste por inflación del balance general para fines tributarios (Decreto Legislativo N° 797) no resultan “aplicables en épocas de deflación, tal como ocurrió en el ejercicio 2001 (...)”.

Si bien mediante la segunda resolución se modificó sustancialmente la interpretación efectuada por la propia Sunat según Directiva N° 001-2002/SUNAT, la cual “precisó” la aplicación de las citadas normas de ajuste por inflación en los casos en que el factor de reexpresión resultare inferior a la unidad; no se estableció si era de aplicación el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario.

En ese sentido, mediante Resolución N° 01644-1-2006 (la primera resolución citada), el Tribunal Fiscal dispuso que de conformidad con el numeral 1) del artículo 170 del Código Tributario “no procede aplicar intereses ni sanciones por la incorrecta determinación y pago del Impuesto a la Renta que se hubiera generado por la interpretación equivocada sobre los alcances de las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 797 en virtud de lo dispuesto por la Directiva N° 001-2002/SUNAT”.

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal exceptuó de la obligación de pagar intereses y sanciones a los contribuyentes que efectuaron el ajuste por inflación (deflación) en el ejercicio gravable 2001.

En este caso, si la nueva interpretación determinó que algún contribuyente haya incurrido en alguna omisión en el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, resultaba posible eximirse de cualquier responsabilidad, efectuando el pago del tributo hasta el 2 de mayo de 2006. Por el contrario, si el pago no se producía, debía empezar a computarse intereses a partir del 3 de mayo de 2006.

En el caso de las posibles sanciones por declarar cifras o datos falsos, entendemos que estas nunca se habrían generado.

---

(9) La RTF N° 1644-1-2006 fue publicada el 17/04/2006, mientras que la N° 07528-2-2005 se publicó el 22/12/2005.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

### **¿Procede el conteo como rectificatoria de la presentación de una nueva DDJJ correspondiente a un mismo tributo y periodo producto de una norma aclaratoria?**

Producto de un decreto supremo que precisa temas relativos al cálculo de un tributo, se produjeron omisiones, las cuales para poder ser subsanadas, requieren de la reliquidación de este, mediante la presentación de una rectificatoria. ¿Esta declaración rectificatoria entra al conteo para determinar la infracción relativa a la presentación de más de una rectificatoria correspondiente al mismo tributo y periodo?

#### **Solución:**

El artículo 170 del Código Tributario tiene como finalidad que el contribuyente no se vea perjudicado cuando determina un menor impuesto o, simplemente, no determina impuesto alguno por la aplicación indebida de una norma, cuya interpretación es ambigua e imprecisa.

En ese sentido, si luego de aclarada la norma resulta que el contribuyente es omiso en el pago de impuestos, no les será de aplicación las sanciones que se originen producto de tales omisiones y tampoco los intereses que se hubieran devengado.

Por lo anterior, tenemos que si producto de la norma aclaratoria el contribuyente debe rectificar las declaraciones efectuadas, estas no deberían tomarse en cuenta para el conteo del número de rectificatorias realizadas, pues tienen su origen en una interpretación indebida realizada por la Administración Tributaria. En ese sentido, en el supuesto de que las declaraciones rectificatorias que se deban efectuar sean las segundas o siguientes, estas no deberán tomarse en cuenta a efectos de la configuración de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario: "Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y periodo tributario".

### **ii. Duplicidad de criterio en la aplicación de la norma**, de acuerdo a lo establecido en el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario.

En este supuesto se exige de la aplicación de intereses y sanciones al contribuyente, debido a que este actuó conforme al criterio de interpretación de la norma dado a conocer por la Administración Tributaria (incluyendo al Tribunal Fiscal), y que luego cambió.

En efecto, se libera del pago de intereses y de sanciones a aquellos sujetos que incurrieron, respectivamente, en omisiones en el pago de tributos o infracciones tributarias producto de la aplicación del criterio anterior adoptado por la Administración Tributaria, pues cuando se da el cambio de criterio, se denota que estos fueron inicialmente inducidos en error.

La duplicidad de criterios puede verse materializada a través de las normas emitidas por la Sunat, esquelas, avisos, oficios, informes, resoluciones que resuelven reclamos, etc. En el caso del Tribunal Fiscal, cuando emite sus resoluciones al resolver procedimientos contenciosos tributarios.

Así pues, los intereses y sanciones no se aplicarán solo respecto de los hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Cabe anotar que si el cambio de criterio es producto de un acto administrativo referido a un contribuyente en particular, solo surte efecto respecto de ese contribuyente y no de los demás.

### **iii. Hecho imputable a la Administración Tributaria**

Conforme ya lo habíamos adelantado, mediante la Directiva N° 007-2000/SUNAT, la Administración Tributaria considera que no debe sancionarse aquella infracción

cuya comisión se debe principalmente a un acto de la Administración Tributaria, que ha imposibilitado el cumplimiento de la respectiva obligación tributaria.

De producirse la comisión de una infracción por un hecho imputable a la Administración Tributaria, la multa que se hubiera pagado será considerada como un pago indebido.



### JURISPRUDENCIA

---

#### RTF N° 814-1-99 (01/10/1999)

Si la Administración con su proceder demuestra que existe duda razonable en cuanto a la correcta determinación de la base imponible, procede que se aplique el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, no pudiendo cobrarse los intereses moratorios del tributo omitido.

---

#### iv. Fuerza mayor o caso fortuito

En este aspecto, es el Tribunal Fiscal el que ha incluido elementos subjetivos al momento de determinar la comisión de una infracción.



### JURISPRUDENCIA

---

#### RTF N° 904-3-98 (15/08/1998)

Aun cuando las infracciones se determinan objetivamente, no se configura una infracción cuando el incumplimiento de una obligación formal obedece a un ilícito penal (en proceso de investigación) ajeno a la manifestación de voluntad del contribuyente.

#### RTF N° 39-3-98 (15/01/1998)

Si bien es cierto que las infracciones se determinan en forma objetiva, ello no impide que en caso se acredite la existencia de una circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o de derecho, ajena a la voluntad del contribuyente como lo es la acción delictiva de sus dependientes, la infracción no se configure.

---

#### e) Intransmisibilidad de las sanciones

El artículo 167 del Código Tributario dispone que “por su naturaleza personal, las infracciones tributarias no son transmisibles a los herederos y legatarios, extinguiéndose con la muerte del infractor”.

Así nuestro Código reconoce que la responsabilidad por infracciones tributarias es de carácter personal, en tal sentido no puede afectar el patrimonio de un tercero (herederos), en la medida que estos no han incurrido en una infracción tributaria.

Cabe anotar que estas disposiciones únicamente están referidas a la aplicación de aquellas sanciones por infracciones cometidas hasta el momento de la muerte del causante, mas no así al pago de impuestos, en cuyo caso la obligación tributaria sí es transmisible a los herederos o sucesores a título universal hasta el valor de los bienes o derechos que reciban (artículo 25 del Código Tributario), así como la responsabilidad solidaria que le correspondería como adquirentes.

**JURISPRUDENCIA****RTF N° 04979-5-2003 (03/09/2003)**

En vista de la apelación hecha en cabeza de una sucesión, contra varios valores emitidos por la Administración, entre ellos una resolución de multa, el Tribunal Fiscal considera que en aplicación del artículo 167 del Código Tributario, que establece la intransmisibilidad de la infracciones y sanciones tributarias, por tener estas naturaleza personal, la resolución de multa que se emitió al haberse incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del mismo Código, debe dejarse sin efecto, debido a que la sanción que se establece en dicha resolución se deriva de las omisiones detectadas por operaciones que realizó la contribuyente fallecida y no así la recurrente.

**APLICACIÓN PRÁCTICA****Intransmisibilidad de las sanciones**

El Sr. Frank Lupo fallece en abril de 2012. Dicho señor mantenía una deuda con la Administración Tributaria, la cual estaba conformada por un tributo y una sanción. A la masa hereditaria se le trasladarán todos los derechos y obligaciones del causante. ¿Procede transmitir la sanción tributaria a la masa hereditaria?

**Solución:**

De conformidad con el artículo 871 del Código Civil, la masa hereditaria tendrá la obligación del pago de las deudas del causante hasta el momento de la partición, momento en el cual cada uno de los herederos responde de esas deudas en proporción a su cuota hereditaria.

En ese sentido, los herederos están obligados al pago de las deudas generadas por el causante.

No obstante, en este caso los herederos serán los obligados al pago de la deuda tributaria originada por el tributo y no por la sanción, pues de conformidad con el artículo 167 del Código Tributario, estas deudas son intransmisibles.

**f) Irretroactividad de las normas sancionadoras**

El artículo 168 del Código Tributario establece que “las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”.

Por la especialidad del derecho tributario consideramos que no existe identidad sustancial alguna entre infracciones administrativas y delitos penales, razón por la cual no sería de aplicación el principio de retroactividad de las normas establecido en el citado artículo 103, según el cual “ninguna ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo”. Lo contrario implicaría reconocer además un posible privilegio al infractor frente al contribuyente cumplidor.

No obstante la prohibición expresa de la norma bajo comentario, en nuestro ordenamiento jurídico se han dictado una serie de normas tributarias que benefician al deudor infractor con la extinción de las multas que se encuentran impagas, tales son los casos de las normas que aprueban amnistías bajo el ropaje del mal llamado “fraccionamiento especial de deudas tributarias”. Siendo uno de los requisitos para el goce del mencionado beneficio de extinción, la regularización de la infracción tributaria cometida.

Por otro lado, la norma hace referencia a aquellas sanciones que se encuentran en trámite o en ejecución. En este caso cabría preguntarnos si la irretroactividad solo es de aplicación respecto de infracciones que ya han sido detectadas y sobre las cuales ya se emitió una resolución de multa que es materia de cobro por parte de la Administración

Tributaria; y no respecto de aquellas infracciones que aún no han sido detectadas, sobre las cuales sí procedería aplicar el beneficio de reducción o extinción de la sanción que posteriormente se diera.

Creemos que esto en la práctica sí es posible, pues conforme ya lo habíamos mencionado, se suelen aprobar fraccionamientos que benefician al deudor infractor con la extinción de las multas que se encuentran impagas, siempre que subsanen la infracción tributaria cometida.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

#### **Sanción en cobranza coactiva durante promulgación de nuevo régimen de gradualidad**

La empresa Cuore S.A.C. tiene deuda tributaria por concepto de tributos, multas e intereses, la cual se encuentra en cobranza coactiva desde el mes de julio de 2010. En agosto de 2010, se publica un nuevo régimen de gradualidad más flexible al cual la empresa Cuore S.A.C. desea acogerse para rebajar la multa que tiene en cobranza coactiva. ¿Será posible acoger la multa en cobranza coactiva a este nuevo régimen de gradualidad?

#### **Solución:** \_\_\_\_\_

En aplicación del artículo 168 del Código Tributario, las infracciones en trámite o ejecución no podrán ser reducidas, menos extinguidas, por normas tributarias que posteriormente a este hecho sean promulgadas.

En este orden de ideas, Cuore S.A.C. no podrá acoger las multas que tiene en cobranza coactiva al nuevo régimen de gradualidad.

---

#### **g) Forma de extinción de las multas**

Según resulta del artículo 27 del Código Tributario, las sanciones por infracciones tributarias, en caso de constituir sanciones pecuniarias, se extinguen mediante los siguientes medios: i) pago, ii) compensación, iii) condonación, iv) consolidación, v) por Resolución de la Administración declarando la deuda como de cobranza dudosa o de recuperación onerosa y vi) otros que se establezcan por leyes especiales.

#### **h) Aplicación del régimen de gradualidad**

Según resulta del artículo 166 del Código Tributario, en virtud de la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias, la Administración Tributaria puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, fijando los parámetros o criterios que correspondan para determinar el monto de las sanciones establecidas.

Es en función de dicha facultad discrecional que la Sunat ha aprobado un Régimen de Gradualidad de Sanciones, en virtud del cual el monto de una sanción, cuando estamos ante sanciones de multa, puede hasta extinguirse por la existencia de una circunstancia atenuante como puede ser la subsanación voluntaria.

Actualmente, dicho régimen de gradualidad de sanciones es regulado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

### Extinción de la sanción mediante pago

La empresa Alfa S.A.C. ha cometido infracción tributaria, por lo que tiene una deuda correspondiente a la sanción impuesta ascendente a S/. 5,000, incluidos intereses. Asimismo, la empresa tiene fondos suficientes en su cuenta de deducciones con los cuales desea cancelar la multa. ¿Procede realizar el pago, y por ende extinguir la sanción, con los fondos correspondiente a la cuenta de deducciones?

### Solución:

De conformidad con el artículo 24 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, los depósitos efectuados en la cuenta de deducciones servirán exclusivamente para el pago de las deudas tributarias que mantenga el titular de la cuenta en calidad de contribuyente, por lo que al ser las sanciones deuda tributaria procede la cancelación mediante cheque no negociable emitido por este contribuyente.

De esta manera se extingue la sanción, ya que se satisface el criterio de pago estipulado en el artículo 32 del Código Tributario.

### i) Prescripción de la acción de la Administración Tributaria para aplicar sanciones

Según resulta del artículo 40 del Código Tributario, la acción de la Administración para aplicar sanciones o exigir el pago de una sanción pecuniaria prescribe a los cuatro (4) años, o a los seis (6), cuando no se ha presentado la declaración respectiva (de ser el caso), contados a partir del 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, de no ser posible determinarla, a la fecha en que la Administración detectó la infracción.



## JURISPRUDENCIA

### RTF N° 7645-4-2005 (14/12/2005) - Observancia obligatoria

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, el plazo de prescripción de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 178 del citado Código consistente en no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos, es de diez (10) años.



## Capítulo 2

---

### **INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA INSCRIPCIÓN EN EL RUC (ARTÍCULO 173 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

De acuerdo a lo previsto en el numeral 1 del artículo 87 del Código Tributario, es obligación de los administrados facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, debiendo para ello “Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria aportando todos los datos necesarios y actualizando estos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes. (...)”.

Del texto antes transcrito vemos que el cumplimiento de la obligación de inscribirse en los registros de la Administración Tributaria no termina con la inscripción, sino que también conlleva el cumplimiento de otras obligaciones formales, como: i) Proporcionar o comunicar toda la información necesaria relativa a los antecedentes o datos para la inscripción; y, ii) Actualizar los datos o información proporcionados cuando estos sufran alguna modificación o cambio.

Así, en el presente capítulo desarrollaremos previamente los supuestos o circunstancias que obligan a que un sujeto se inscriba, actualice o modifique sus datos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) de la Sunat, para luego tratar acerca de los datos y/o información que deben ser declarados por todo deudor tributario al momento de su inscripción en el RUC, así como los plazos previstos a efectos de su actualización.

Una vez conocida la información anterior, desarrollaremos cada una de las infracciones relacionadas con la inscripción en el RUC, que han sido así tipificadas por el Código Tributario.

#### **1. OBLIGADOS A INSCRIBIRSE EN EL RUC**

Según el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 943<sup>(1)</sup>, que aprueba la Ley del RUC, deben inscribirse en dicho registro todas las personas naturales o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados o no en el país, que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- a) Sean contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la Sunat. En este caso, la inscripción en el RUC deberá efectuarse dentro de los 12 meses anteriores a la fecha en que proyecten iniciar sus actividades.
- b) Tengan derecho a la devolución de impuestos a cargo de esta entidad<sup>(2)</sup>. La inscripción deberá efectuarse dentro de los 30 días calendario anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.

---

(1) Publicado el 20 de diciembre de 2003 y regulado por la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT.

(2) En este caso se encuentran los sujetos que soliciten la devolución del Impuesto General a las Ventas y/o el Impuesto de Promoción Municipal, al amparo de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 783 y normas modificatorias y reglamentarias.

- c) Se acojan a los regímenes aduaneros o a los destinos aduaneros especiales o de excepción previstos en el Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley General de Aduanas, salvo que se encuentren en alguno de los supuestos de excepción regulados en los literales g) al p) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT. La inscripción deberá efectuarse dentro de los 30 días, y hasta 5 días, calendario anteriores a la fecha de la destinación aduanera correspondiente.
- d) Realicen actos u operaciones que hagan que la Sunat considere necesaria su incorporación al registro<sup>(3)</sup>. La inscripción deberá efectuarse dentro de los 30 días calendario anteriores a la realización del trámite u operación.

### **2. SUJETOS NO OBLIGADOS A INSCRIBIRSE EN EL RUC**

Según el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT y normas modificatorias, no deberán inscribirse en el RUC, entre otros, los siguientes sujetos:

- a) Las personas naturales que perciban exclusivamente rentas consideradas de quinta categoría.
- b) Las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que perciban exclusivamente intereses provenientes de depósitos efectuados en las Instituciones del Sistema Financiero Nacional autorizadas por la SBS.
- c) Los no domiciliados cuyas rentas están sujetas a retención en la fuente. Se incluye a los no domiciliados a los cuales no se les ha efectuado la retención por cuanto el pagador de la renta es una entidad no domiciliada.
- d) Las personas naturales que por única vez, en un año calendario, importen o exporten mercancías, cuyo valor FOB exceda los mil dólares americanos (US\$ 1,000) y siempre que no supere los tres mil dólares americanos (US\$ 3,000).
- e) Los sujetos que efectúen o reciban envíos o paquetes postales de uso personal y exclusivo del destinatario, transportados por el servicio postal o los concesionarios postales o de mensajería internacional.
- f) Los sujetos que efectúen el ingreso o salida temporal y permanencia de vehículos para turismo.
- g) Las personas naturales que efectúen el ingreso o salida del equipaje y menaje de casa, así como las operaciones temporales reguladas en el Reglamento de Equipaje y Menaje de Casa.
- h) Las personas extranjeras no domiciliadas en el país y que destinen sus mercancías al régimen de tránsito regulado en el TUO de la Ley General de Aduanas.

### **3. INFORMACIÓN O DATOS QUE SE DEBEN PROPORCIONAR AL MOMENTO DE LA INSCRIPCIÓN EN EL RUC**

- a) Los sujetos que califiquen como contribuyentes y/o responsables, deberán comunicar obligatoriamente a la Sunat la siguiente información, según corresponda<sup>(4)</sup>:

---

(3) En este supuesto se encuentran los procedimientos, actos u operaciones realizados en las entidades de la Administración Pública que se encuentran reguladas en el Anexo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, norma reglamentaria del Decreto Legislativo N° 943, Ley del RUC.

(4) De acuerdo a lo establecido en el artículo 17 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT.

- i. Datos de identificación de la persona natural, sociedad conyugal y sucesión indivisa: apellidos y nombres, tipo y número de documento de identidad, fecha de nacimiento o inicio de la sucesión, sexo, nacionalidad y país de procedencia.
  - ii. Datos de las personas jurídicas y otras entidades: Denominación o Razón Social, datos de inscripción en los Registros Públicos, de corresponder, y origen del capital.
  - iii. Datos vinculados a la actividad económica: Tipo de contribuyente, fecha de inicio de actividades, código de profesión, oficio o actividad económica, sistema de emisión de comprobantes de pago, sistema de contabilidad, entre otros, según corresponda.
  - iv. Datos del domicilio fiscal: dirección, condición del inmueble, número de telefónico, de corresponder.
  - v. Establecimientos anexos, solo si contara con alguno al momento de su inscripción, debiendo indicar su tipo (sucursal, almacén, entre otros), dirección y condición del inmueble declarado.
  - vi. Tributos afectos: Código del tributo afecto o exonerado, según corresponda.
  - vii. Representantes legales (excepto para personas naturales y sociedades conyugales): Datos de identificación, cargo, fecha desde la cual es representante legal, domicilio y condición del inmueble declarado como domicilio, entre otros.  
En caso se designe como representante legal a una persona jurídica, adicionalmente se deberá consignar los datos de la persona natural que ejerce dicha representación.
  - viii. Personas vinculadas: Obligatorio para los sujetos indicados en el Anexo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT. La información a ser proporcionada incluye, entre otros, los datos de identificación, país de origen, porcentaje de participación en el capital social, de ser el caso.
  - ix. Directores o miembros del Consejo Directivo: Datos de identificación, fecha de su nombramiento, país de origen, entre otros.
- b) Los sujetos que soliciten la devolución del IGV y/o el IPM, que se acojan a regímenes y operaciones aduaneras o a los destinos aduaneros especiales o de excepción, o que realicen los actos u operaciones del Anexo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, deberán señalar lo siguiente<sup>(5)</sup>:
- i. Personas naturales, sociedades conyugales o sucesiones indivisas: Además de los indicados en el numeral i. del inciso a) anterior, los datos vinculados con el tipo de contribuyente, domicilio y condición del inmueble declarado como domicilio.
  - ii. Personas jurídicas y otras entidades: Los datos consignados en los numerales ii, iii, iv y vii del inciso a) anterior.

#### **4. SUPUESTOS Y PLAZOS EN QUE SE DEBEN MODIFICAR LOS DATOS INFORMADOS EN EL RUC**

Según resulta de los artículos 22, 23, 24 y 25 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, todo contribuyente y/o responsable o su representante legal inscrito en el RUC deberá comunicar a la Sunat los siguientes hechos y en los siguientes plazos<sup>(6)</sup>:

---

(5) De acuerdo a lo establecido en el artículo 28 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT.

(6) Ver Anexo 4 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, que establece los datos que únicamente pueden modificarse a través de SUNAT Virtual.

- a) Cambio de domicilio fiscal o de la condición del inmueble declarado como domicilio: Al día siguiente de ocurridos los hechos.
- b) Cambio de personas vinculadas, incluyendo la modificación de sus datos: Dentro de los 10 primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en el que se produjeron los hechos.
- c) Reorganización de sociedades o empresas (fusión, escisión, reorganización simple):
  - i. Si la fecha de entrada en vigencia es anterior a la fecha de otorgamiento de la Escritura Pública, la comunicación debe efectuarse dentro de los 10 días hábiles siguientes a su entrada en vigencia. De no cumplirse dicho plazo, se entenderá que la reorganización surte efecto en la fecha de otorgamiento de la Escritura Pública.
  - ii. Si la fecha de entrada en vigencia es posterior a la fecha de otorgamiento de la Escritura Pública, la comunicación debe efectuarse dentro de los 10 días hábiles siguientes a su entrada en vigencia.

## **5. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE, ACTUALIZAR Y/O MODIFICAR LOS DATOS EN EL RUC**

Las infracciones relacionadas con la inscripción, actualización y/o modificación de datos en el RUC se encuentran reguladas en el artículo 173 del Código Tributario, las que se desarrollan en los subcapítulos siguientes.

---

### **Subcapítulo 1**

---

#### **Infracción por no inscribirse en los registros de la Sunat, salvo aquellos casos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio (numeral 1 del artículo 173 del Código Tributario)**

##### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción bajo comentario se configura cuando, encontrándose obligado a ello, de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 943 (desarrollado al inicio de este capítulo), el sujeto obligado no se inscribe en el RUC.

Excepcionalmente, la norma bajo comentario dispone que la falta de inscripción no configura infracción alguna cuando esta solo constituye una condición para el goce de algún beneficio tributario. Tal sería el caso de aquellos sujetos que, sin tener la condición de contribuyentes y/o responsables de los tributos administrados por la Sunat, tengan derecho a la devolución de impuestos a cargo de dicha entidad, en virtud de lo señalado por una ley o norma con rango de ley<sup>(7)</sup>.

Sobre el particular, tenemos el caso de las misiones diplomáticas, las cuales pueden solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas (IGV) y del Impuesto de Promoción Municipal (IPM) pagado en las compras de bienes y servicios, efectuadas con financiación provenientes de

---

(7) Según lo establecido en el inciso b) del artículo 2 del Decreto Legislativo N° 943, Ley del RUC.

donaciones del exterior y de la cooperación técnica internacional no reembolsable, otorgadas por gobiernos e instituciones extranjeras u organismos de cooperación técnica internacional en favor del Gobierno peruano, entidades estatales excepto empresas, o instituciones sin fines de lucro previamente autorizadas y acordadas con el Gobierno peruano, pues así lo dispone el Decreto Legislativo N° 783<sup>(8)</sup>.

En tal caso, si las misiones diplomáticas desearan hacer uso del beneficio de devolución del IGV y del IPM, deberán inscribirse previamente en el RUC, pues de lo contrario no podrían efectivizar dicho beneficio, aun cuando cumplan con los requisitos para su goce.

Otro caso de excepción podría ser la de aquellos sujetos no domiciliados que hayan sido objeto de retenciones en exceso del Impuesto a la Renta. En este caso, si bien tales sujetos no se encuentran obligados a inscribirse en el RUC, en el supuesto de querer solicitar la devolución de las retenciones efectuadas en exceso, deberán inscribirse previamente en el referido registro.

Como vemos, la excepción establecida a la obligación de inscripción y, por ende, a la configuración de la infracción que se originaría por la falta de inscripción en el registro, está referida a que el sujeto pueda gozar de un beneficio tributario, por lo que resulta lógico no sancionar su decisión de no beneficiarse de aquel.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes<sup>(9)</sup>:

- a) Una multa equivalente a 1, 50% o 40% de la UIT, según se trate de sujetos de la Tabla I, II o III, respectivamente, y se aplica solo cuando, al momento de la detección de la omisión, el contribuyente **no** se encuentra realizando actividades por las cuales esté obligado a inscribirse<sup>(10)</sup>.
- b) El comiso de bienes, siempre que en el momento en que la Sunat detecte la omisión a la inscripción, el contribuyente se encuentre realizando actividades por las cuales esté obligado a inscribirse.  
Cabe precisar que para recuperar los bienes comisados, el infractor deberá pagar una multa equivalente al 15% del valor de los bienes comisados, dentro de los 15 o 2 días hábiles siguientes de notificada la resolución de comiso, según se trate de bienes no perecibles o perecibles, respectivamente, además de los gastos que se originaron por la ejecución del comiso.
- c) El internamiento temporal de vehículos, siempre que, además de encontrar al contribuyente realizando actividades por las que deba inscribirse, estas se realicen en vehículos que constituyan unidades de explotación de su negocio<sup>(11)</sup>. Esta sanción se aplicará por un máximo de 30 días.

---

(8) Publicado el 31 de diciembre de 1993.

(9) Nota 1 de las Tablas I, II y III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(10) Nota 3 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(11) Nota 2 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Cabe anotar que, la naturaleza de la infracción es carácter continuado y no de ejecución inmediata<sup>(12)</sup>, por lo que la aplicación de cualquiera de las sanciones antes descritas se condiciona a la previa detección de la omisión por parte de la Sunat. En ese sentido, si el sujeto obligado regulariza voluntariamente dicha omisión, antes de ser detectado por la Sunat, esta no podría aplicar sanción alguna, aun cuando la infracción ya se hubiera configurado.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(13)</sup>:

- a) Solo podrán acogerse al Régimen de Gradualidad la sanción de multa; y no las de comiso de bienes o de internamiento temporal de vehículo. Para dichos efectos, la subsanación se entenderá realizada con la inscripción en el RUC de la Sunat.

En ese sentido, el régimen de gradualidad será de aplicación solo cuando, al momento de ser detectados por la Sunat, los sujetos no se encontraban realizando actividades por las que debían inscribirse en el RUC.

- b) El régimen de gradualidad no será aplicable cuando la Sunat haya procedido a la inscripción de oficio<sup>(14)</sup>.
- c) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida.

Así, se entenderá que es **voluntaria**, si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(15)</sup>, en cuyo caso la rebaja es del 100%.

Y será **inducida**, si la subsanación se realiza en el plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir de la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior, en cuyo caso la rebaja es del 50%.

- d) Transcurrido el plazo para efectuar la subsanación inducida, sin que se realice la inscripción en el RUC, se aplicará la sanción de multa prevista en las Tablas sin rebaja alguna<sup>(16)</sup>.
- e) Las sanciones de internamiento temporal del vehículo y el comiso podrán ser sustituidas por una sanción de multa, la cual no gozará de rebaja alguna<sup>(17)</sup>.

---

(12) Las infracciones de carácter continuado o permanente se prolongan en el tiempo mientras se persista en el supuesto tipificado como conducta infractora, al contrario de lo que sucede con las infracciones de realización o ejecución inmediata, donde la conducta infractora se presenta en un solo momento.

(13) Anexos I y IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(14) Nota 4 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(15) El artículo 106 del Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según corresponda, salvo que se notifiquen resoluciones que ordenan trabar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisición y ventas.

(16) Nota 5 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(17) Notas 7 y 8 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

En efecto, la sanción de internamiento del vehículo podrá ser sustituida por una multa<sup>(18)</sup>, a criterio de la Sunat, equivalente a 4 UIT, o a solicitud del infractor, equivalente a 3 UIT, 2 UIT o 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente<sup>(19)</sup>.

Por su parte, la sanción de comiso podrá ser sustituida por una multa<sup>(20)</sup> que será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT. El valor será determinado en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro de los diez (10) o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, respectivamente<sup>(21)</sup>. Cuando no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT según se trate de la Tabla I, II y III, respectivamente<sup>(22)</sup>.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

- a) Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Tratándose de los sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.
- b) Cuando se aplicó la multa que sustituye al internamiento por facultad de la Sunat, en los casos en los que el infractor no cumplió con internar el vehículo en el depósito o establecimiento designado por la Sunat<sup>(23)</sup>, la multa será de 4 UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Ver cuadro N° 1.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

La Administración Tributaria a través de diversos cruces de información estableció que el Sr. Juan Mandelín poseía un negocio de fabricación de galletas, las cuales comercializaba en diferentes bodegas. Dicho señor no se encontraba inscrito en el RUC.

Se intervino el local del mencionado señor y al elaborarse el acta correspondiente encontramos que:

1. Se comisó productos terminados por un valor de S/. 5,000.

(18) De acuerdo a lo establecido en el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 158-2004/SUNAT.

(19) Artículo 182 y notas 5 de las Tablas I y II y 6 de la Tabla III del Código Tributario e inciso f) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 158-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Internamiento Temporal de Vehículos.

(20) De acuerdo a lo establecido en el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT.

(21) Nota 8 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N°157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(22) Artículo 184 del Código Tributario, Nota 7 de las Tablas I y II y Nota 8 de la Tabla III, de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(23) De acuerdo a lo establecido en el inciso f) del numeral 5 de la Resolución de Superintendencia N° 158-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Internamiento Temporal de Vehículos.

CUADRO Nº 1															
Gradualidad de la infracción del numeral 1 del artículo 173 del Código Tributario															
No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio															
Sanción según tablas			Criterios para aplicar la sanción		Sanción	Forma de subsanación y gradualidad		Multa que sustituye la sanción - Sin gradualidad							
I	II	III				Voluntaria	Inducida	I	II	III	III				
1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo	50% de la UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo	40% de la UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo	Si se le encuentran realizando actividades por las cuales está obligado a inscribirse		Utilizando vehículos como unidad de explotación	Internamiento (30 días calendario)	No aplica	A criterio de la Sunat	I	II	III	I	II	III	
					Sin utilizar vehículos como unidades de explotación						4 UIT	3 UIT	2 UIT	1 UIT	3 UIT
			No se encuentran realizando actividades			Multas según Tablas	100%	50%	Quando el valor se determina	Quando el valor no se determina	15% del valor del bien	6 UIT	2 UIT	1 UIT	

2. Se comiso materias primas por un valor de S/. 2,500.

Nos consultan ¿cómo se debe proceder para recuperar las existencias?

### **Solución:**

---

El numeral 1 del artículo 173 del Código Tributario sanciona con comiso de bienes o internamiento de vehículos, en lugar de una multa, a aquella persona que es encontrada realizando actividades por las que se encuentra obligada a inscribirse en el RUC.

Debe quedar claro que no se aplican las dos sanciones, una excluye a la otra, no se puede efectuar un comiso de bienes y en simultáneo el internamiento del vehículo. En efecto, esta última sanción se realiza cuando la actividad detectada se efectuaba empleando un vehículo como unidad de explotación, y la primera cuando las actividades se realizaban sin utilizar vehículos como unidad de explotación.

En ese sentido, al haberse aplicado en el caso en comentario la sanción de comiso, para recuperar los bienes, el Sr. Mandelín deberá inscribirse en el RUC (asumimos que cumple con los requisitos para acogerse en el Nuevo RUC), para luego proceder de la siguiente manera:

### **Recupero de existencias**

1. Presentar un escrito solicitando la recuperación de bienes comisados, el cual debe ser firmado por el infractor y/o el representante legal.
2. Si el escrito es presentado por un tercero, este deberá presentar carta poder con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Sunat.

La persona encargada del trámite deberá identificarse exhibiendo su Documento Nacional de Identidad - DNI, Carné de Extranjería o Pasaporte, según corresponda.

3. Como se trata de bienes perecederos (galletas), el Sr. Mandelín debe acreditar en el plazo de dos (2) días hábiles la propiedad o posesión de los bienes comisados.

En el caso de productos terminados, la propiedad puede ser acreditada con comprobantes de pago por la compra de los insumos o materias primas utilizados en la elaboración o fabricación de los bienes comisados. Según la Sunat, se debe presentar como mínimo los tres (3) últimos comprobantes de pago emitidos por la compra de los bienes iguales o similares a los comisados (copia adquiriente). Además, sería conveniente anexar un cuadro que explique la estructura de costos de este tipo de productos a efectos de establecer la cantidad de materias primas incorporadas en estos.

En el caso de las materias primas, deberá acreditarse la propiedad con facturas de compra, liquidaciones de compra, declaración única de aduanas o declaración simplificada.

4. Identificar los bienes comisados en los comprobantes de pagos que acrediten la propiedad y/o posesión, de acuerdo a la numeración que se asignó en el (los) anexo(s) del acta probatoria.
5. Toda la documentación deberá ser exhibida en original y presentada en fotocopia visada por el Sr. Mandelín.

De cumplirse con los requisitos antes descritos, la Sunat deberá proceder a emitir la Resolución de Comiso dentro de los quince (15) días hábiles siguientes de acreditada la propiedad. En dicha resolución se consignará el monto de la multa a pagar y los gastos administrativos, para luego proceder a recuperar los bienes comisados.

Además, deberá pagarse una multa ascendente al 15% del valor de los bienes, dentro de los dos (2) días hábiles siguientes de notificada la resolución de comiso, más los gastos que demandó el almacenamiento de los bienes.

Esta sanción no tiene gradualidad alguna según el Anexo I de la Resolución N° 063-2007/SUNAT.

---

## Subcapítulo 2

---

### **Infracción por proporcionar información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros no conforme con la realidad (numeral 2 del artículo 173 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Los datos proporcionados a la Administración Tributaria, al momento de la inscripción en sus registros, deben brindarle certeza a su accionar, allí radica la importancia de que sean reales y correctos.

Así, la infracción se configura en el momento en el cual, el sujeto obligado a inscribirse en los registros de la Sunat, a efectos de cumplir con su obligación, proporciona datos y/o información no conformes con la realidad, es decir, datos irreales, falsos, inciertos o contrarios a la verdad. Tal sería el caso, por ejemplo, de proporcionar un domicilio fiscal inexistente, o datos incorrectos de los representantes legales, directores, personas vinculadas, o declarar una actividad como actividad secundaria cuando es la principal, entre otros.

En este supuesto, corresponderá a la Sunat probar fehacientemente que los datos proporcionados para la inscripción, actualización o modificación, no son conformes con la realidad, pues de no ser así, entenderíamos que no se habría configurado infracción alguna.

Cabe anotar que la infracción en comentario no se configura cuando el sujeto obligado a la inscripción proporciona información de manera incompleta<sup>(24)</sup>, sino cuando dicha información no es conforme con la realidad.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe precisar que, para que se configure la infracción, no será necesario que la información sea previamente requerida por la Sunat y tampoco que sea utilizada por ella, bastando con que haya sido proporcionada de modo propio por el sujeto obligado a inscribirse en los registros de la referida entidad.



#### **JURISPRUDENCIA**

##### **RTF N° 8225-2-2001 (28/09/2001)**

En cuanto a la resolución de multa emitida por cometer la infracción señalada en el numeral 2 del artículo 173 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal considera que dicha infracción se configura cuando se proporciona la información pertinente en el RUC, y no así cuando se omite comunicar algún dato. Por lo tanto, si el recurrente no comunicó, al momento de su inscripción, su nombre comercial, no está cometiendo la infracción contenida en el citado numeral.

##### **RTF N° 02111-5-2005 (06/04/2005)**

Teniendo en cuenta los requerimientos y anexos presentados en la apelación, el Tribunal Fiscal concluyó que el contribuyente proporcionó datos no acordes con la verdadera actividad que realizaba, ya que este consignó como actividad principal la de "otro tipo de venta al por menor" - "CIUU 52391", debiendo ser, "venta al por menor de combustible para automotores" - "CIUU 50506", actividad a la que sí se dedicaba,

---

(24) Consideramos que el hecho de entregar información en forma incompleta configura la infracción del numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario.

configurándose por ello la infracción señalada en el numeral 2 del artículo 173 del Código Tributario, consistente en proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, no conforme con la realidad.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa equivalente al 50% o 25% de la UIT, según se trate de sujetos de la Tabla I o II, respectivamente.
- b) Una multa equivalente al 0.3% de los I<sup>(25)</sup> o el cierre, para los sujetos de la Tabla III. En este caso, se aplicará la sanción de cierre salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente, antes de la notificación de la resolución de cierre.

Cabe precisar que, por la naturaleza de la infracción (de ejecución inmediata), la aplicación de las sanciones antes descritas no está condicionada a la previa detección de esta por parte de la Sunat. Por ello, aún si el sujeto obligado regulariza voluntariamente la infracción proporcionando o comunicando la información cierta y real, la Sunat se encontraría facultada a aplicar la sanción que correspondiera.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(26)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada proporcionando o comunicando la información conforme a la realidad, según lo previsto en las normas correspondientes.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluido sus intereses moratorios.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(27)</sup>. En este caso, la rebaja será del 90%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 80%, si se efectúa en una fecha posterior pero antes de que surta efecto la referida notificación.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 60%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

---

(25) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(26) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2004/SUNAT.

(27) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que esta sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(28)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(29)</sup>, esta se graduará considerando el criterio de la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(30)</sup>, de acuerdo al siguiente cuadro:

Gradualidad de la sanción de multa que sustituye al cierre - Sujetos del Nuevo RUS - Tabla III				
Sanción	Categoría	1ª Oportunidad	2ª Oportunidad	3ª Oportunidad o más
Multa equivalente al 0.3% de los I.	1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
	2	8% UIT	11% UIT	
	3	10% UIT	13% UIT	
	4	13% UIT	16% UIT	
	5	16% UIT	19% UIT	

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Tratándose de los sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Ver cuadro N° 2.

(28) Nota 4 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(29) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias de este lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(30) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**CUADRO N° 2**

Gradualidad de la infracción del numeral 2 del artículo 173 del Código Tributario										
Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, no conforme con la realidad										
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS			
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más	
50% UIT	25% UIT	0.3% de los I	80%	90%	50%	60%				
		Cierre	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.				1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
							2	8% UIT	11% UIT	
							3	10% UIT	13% UIT	
							4	13% UIT	16% UIT	
							5	16% UIT	19% UIT	



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

El Sr. Flavio Castillo posee un pequeño negocio de pinturas. Por las actividades que realiza se encuentra ubicado en el régimen especial del Impuesto a la Renta. Debido a una mala administración de su negocio el Sr. Castillo se encuentra totalmente desfinanciado y con un gran número de deudas, siendo constantemente requerido por sus acreedores, quienes lo ubicaron luego de constatar su domicilio en la Sunat. Por tal motivo, el 15 de julio de 2011, el dicho señor decide ficticiamente el cambio de su domicilio fiscal, por lo que nos consulta si con esta comunicación ha cometido alguna infracción y, de ser así, cuáles serían las acciones para subsanarla.

### **Solución:**

---

De conformidad con el artículo 17 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, el domicilio fiscal es una información obligatoria que debe ser comunicada a la Sunat por los contribuyentes o responsables. Asimismo, el artículo 22 señala que la modificación de los datos relativos al domicilio fiscal deben ser también comunicados dentro del día hábil siguiente de producido el cambio de domicilio fiscal.

Como se puede apreciar de lo antes indicado, la comunicación de la modificación del domicilio fiscal está supeditada a la existencia del referido cambio, por lo que cualquier cambio ficticio se considera que no es conforme con la realidad.

En el caso específico del Sr. Castillo, al haber comunicado un cambio de domicilio fiscal sin haber realizado cambio alguno, habría configurado la infracción del numeral 2 del artículo 173 del Código Tributario.

Al encontrarse el mencionado señor dentro del régimen especial del Impuesto a la Renta, la sanción aplicable será de una multa equivalente al 25% de la UIT. Teniendo en consideración lo señalado en el enunciado, el Sr. Castillo demuestra voluntad para subsanar la infracción cometida por lo que se debe examinar el régimen de gradualidad.

Según el referido régimen, la infracción se subsana proporcionando o comunicando la información conforme con la realidad. De subsanarse la infracción y pagarse la multa en el mismo momento de la subsanación, la multa se reduciría en un 90%. Sin embargo, si el pago se realiza en un momento distinto a la subsanación voluntaria, la rebaja será solo del 80%.

---

## **Subcapítulo 3**

---

### **Infracción por obtener dos o más números de inscripción para un mismo registro (numeral 3 del artículo 173 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción se configura cuando el contribuyente o sujeto obligado obtiene más de un número de inscripción en los registros de la Sunat, no siendo necesario que hayan sido previamente utilizados o que se acredite haber ocasionado algún perjuicio a la Administración Tributaria.

En este caso, tal conducta no solo dificultaría el accionar de la Administración Tributaria, sino que también denotaría visos de ser una conducta fraudulenta.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa equivalente al 50% o 25% de la UIT, según se trate de sujetos de la Tabla I o II, respectivamente.
- b) Una multa equivalente al 0.3% de los I<sup>(31)</sup> o el cierre, para los sujetos de la Tabla III. En este caso, se aplicará la sanción de cierre salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente, antes de la notificación de la resolución de cierre.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(32)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada solicitando a la Sunat la asignación de un único número de RUC y solicitando la baja de los otros números.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluido sus intereses moratorios.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(33)</sup>. En este caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que esta sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(34)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

(31) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(32) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(33) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(34) Nota 4 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(35)</sup>, esta se graduará considerando el criterio de la frecuencia con que se comete la infracción, según cuadro adjunto en el inciso c) del numeral 3 del Subcapítulo 2 del Capítulo 2, antes desarrollado<sup>(36)</sup>.

Cabe anotar que si la sanción de multa se aplicó en lugar del cierre por causas imputables al infractor, la multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Tratándose de los sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE SANCIONES

Ver cuadro N° 3.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

En el periodo 2011, la Srta. Miluska Córdova se inscribe en el RUC a fin de realizar actividades como independiente en el ejercicio de su profesión. En julio de 2012, como consecuencia de haber contraído matrimonio, por desconocimiento, procede a inscribirse nuevamente en los registros de la Administración Tributaria, en otra dependencia, registrándose con su apellido de casada. Bajo estas circunstancias, la Sunat le proporciona un nuevo número de registro que coexistiría con el anterior. La Sra. Córdova, al percatarse de esta situación nos consulta si esta puede ser calificada como infracción y de ser así cuál sería la forma de subsanarla teniendo en consideración que la Sunat aún no detecta la infracción.

#### Solución:

Al contar la Sra. Córdova con dos números de RUC, ha cometido la infracción del numeral 3 del artículo 173 del Código Tributario.

La sanción que corresponde sería del 25% de la UIT (según tabla 2 aplicable a las personas naturales generadoras de rentas distintas a las de tercera categoría).

En el caso planteado, al subsanarse la infracción de manera voluntaria, la multa antes descrita se rebajaría en un 100%. Para ello, la Sra. Córdova deberá dar de baja al RUC obtenido posteriormente y permanecer con el originalmente obtenido, antes de que la Sunat detecte la infracción.

---

(35) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias de este lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(36) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**CUADRO N° 3**

**Gradualidad de la infracción del numeral 3 del artículo 173 del Código Tributario**

**Obtener dos o más números de inscripción para un mismo registro**

Sanción según tablas		Forma de subsanación y gradualidad			Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
		Voluntaria		Inducida	Categorías del Nuevo RUS		Criterio de frecuencia	
I	II	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
50% UIT	25% UIT	Rebaja del 100%	50%	80%				
						1	5% UIT	8% UIT
						2	8% UIT	11% UIT
						3	10% UIT	13% UIT
						4	13% UIT	16% UIT
						5	16% UIT	19% UIT
								50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna

## **Subcapítulo 4**

---

### **Infracción por utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo (numeral 4 del artículo 173 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

A diferencia de la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 173, esta infracción se configura cuando el contribuyente o sujeto obligado a inscribirse en los registros de la Sunat, utiliza los números de inscripción indebidamente obtenidos en cualquier actuación o trámite que realice ante la Administración Tributaria.

Asimismo, se sanciona como conducta infractora la presentación de un certificado de inscripción y/o identificación (que en este caso puede ser el comprobante de información registrada que otorga la Sunat al momento de la inscripción) falso o adulterado.

Cabe anotar que, de la tipificación de la infracción, resulta que esta no se configura cuando los números de inscripción indebidamente obtenidos sean utilizados ante entidades, instituciones o terceros distintos de la Administración Tributaria.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa equivalente al 50% o 25% de la UIT, según se trate de sujetos de la Tabla I o II, respectivamente.
- b) Una multa equivalente al 0.3% de los I<sup>(37)</sup> o el cierre, para los sujetos de la Tabla III. En este caso, se aplicará la sanción de cierre salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente, antes de la notificación de la resolución de cierre.

De aplicarse la sanción de cierre, los días de sanción serán de cinco (5) días calendario, así lo dispone la Primera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

#### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

La infracción bajo comentario no cuenta con un Régimen de Gradualidad, por lo que la sanción de cierre se aplica por cinco (5) días calendario.

---

(37) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

El Sr. Jhon Rojas realiza actividades generadoras de renta de tercera categoría en el Nuevo RUS utilizando dos números de RUC (Categoría 12). El primero lo obtuvo identificándose con su carné de extranjería y el segundo con su DNI, cuando obtuvo la residencia en nuestro país. En el año 2004, la Sunat detecta que ambos números de RUC han sido utilizados por el Sr. Rojas cuando realizaba un trámite en sus oficinas.

En ese sentido, ¿cuál sería la sanción que corresponde aplicar al Sr. Rojas por la comisión de la infracción de utilizar dos o más números de RUC, teniendo en cuenta que el local utilizado es su vivienda?

**Solución:** \_\_\_\_\_

Según el Código Tributario, en este tipo de infracción (numeral 4 del artículo 174) pueden aplicarse cualquiera de las siguientes dos sanciones: multa equivalente al 0.3% de los ingresos cuatrimestrales o el cierre.

En principio, se aplica la sanción de cierre salvo que el Sr. Rojas efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

De aplicarse la sanción de cierre, los días de sanción serán de cinco (5) días calendario, pudiendo dicha sanción ser sustituida por una multa equivalente al 0.3% de los ingresos cuatrimestrales, no pudiendo ser menor al 50% de la UIT.

En el presente caso, tenemos que el Sr. Rojas realiza sus actividades en su vivienda por lo que no podrá aplicarse la sanción de cierre sino la de una multa, la cual no goza de un régimen de gradualidad. En consecuencia, la multa aplicable será la cifra mayor que se obtenga de comparar el 0.3% de los ingresos cuatrimestrales de la categoría a la que pertenece el contribuyente y el 50% de la UIT.

---

## Subcapítulo 5

---

### **Infracción por no proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones establecidos (numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Se incurre en la infracción bajo comentario cuando:

- i. El sujeto obligado proporciona a la Administración Tributaria la información requerida por ella para la inscripción, cambio de domicilio o actualización de datos en los registros, de manera incompleta<sup>(38)</sup>.

---

(38) Ver lo desarrollado en el numeral 3 de la parte introductoria del Capítulo 2 y lo establecido en los artículos 17, en adelante, de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT.

- ii. El sujeto obligado cumple con comunicar la modificación o actualización de los datos en los registros de la Sunat, incluyendo el cambio del domicilio fiscal, pero sin observar la forma, plazos y condiciones establecidos por dicha entidad<sup>(39)</sup>.

Así, la infracción se configuraría por ejemplo, cuando se comunica el alta o baja de los representantes legales de una empresa sin utilizar los formularios que para dicho efecto ha aprobado la Sunat (Formulario N° 2054 “Representantes legales, directores, miembros del consejo directivo y personas vinculadas”), o cuando, utilizando los formularios, estos se presentan fuera del plazo establecido para la comunicación (5 días hábiles de ocurrido los cambios de los representantes).



### JURISPRUDENCIA

---

#### **RTF N° 11600-1-2011 (07/07/2011)**

Se comete la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario, pues se ha acreditado que la recurrente llevaba el registro permanente valorizado y el inventario permanente en unidades físicas en forma computarizada sin que haya cumplido con comunicar a la Administración que su sistema de contabilidad es manual y computarizado.

#### **RTF N° 00330-4-2005 (19/01/2005)**

Se comete la infracción señalada en el numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario por no proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, dentro de los plazos establecidos, cuando el contribuyente no comunica dentro del plazo el cambio de representante legal de la empresa.

#### **RTF N° 02295-1-2004 (20/04/2004)**

Se comete la infracción contenida en el numeral 5 del artículo 173 cuando no se comunica a la Administración Tributaria la instalación del establecimiento anexo.

---

## **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa equivalente al 50% o 25% de la UIT, según se trate de los sujetos de la Tabla I o II, respectivamente.
- b) Una multa equivalente a 0.3% de los I<sup>(40)</sup> o el cierre, para los sujetos de la Tabla III. En este caso, se aplicará la sanción de cierre salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente, antes de la notificación de la resolución de cierre.
- c) El comiso, independientemente de que los sujetos infractores se encuentren en las Tablas I, II o III del Código Tributario. Esta sanción se aplicará solo cuando se encuentren bienes en locales no declarados por el sujeto infractor<sup>(41)</sup>.

En este último caso, entendemos que la aplicación de la sanción de comiso está condicionada a la previa detección de la comisión de la infracción por parte de la Sunat.

---

(39) Ver lo desarrollado en el numeral 4 de la parte introductoria del Capítulo 2 y lo establecido en los artículos 22 a 25 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT.

(40) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(41) Nota 2 de las Tablas I y II y Nota 4 de la Tabla III de las Tablas de Sanciones e Infracciones del Código Tributario.

Cabe precisar que para recuperar los bienes comisados, el infractor deberá pagar una multa equivalente al 15% del valor de los bienes comisados, dentro de los 15 o 2 días hábiles siguientes de notificada la resolución de comiso, según se trate de bienes no perecibles o perecibles, respectivamente, además de los gastos que se originaron por la ejecución del comiso.

La sanción de comiso podrá ser sustituida por una multa<sup>(42)</sup> que será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT. El valor será determinado en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro de los diez (10) o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, respectivamente<sup>(43)</sup>. Cuando no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT según se trate de la Tabla I, II y III, respectivamente<sup>(44)</sup>.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(45)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada proporcionando o comunicando la información omitida, según lo previsto en las normas correspondientes.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluido sus intereses moratorios.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(46)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la misma sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(47)</sup>.

(42) De acuerdo a lo establecido en el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT.

(43) Nota 8 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N°157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(44) Artículo 184 del Código Tributario, Nota 7 de las Tablas I y II y Nota 8 de la Tabla III, de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(45) Anexos I, III y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(46) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(47) Nota 4 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(48)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción, según cuadro adjunto en el inciso c) del numeral 3 del Subcapítulo 2 del Capítulo 2, antes desarrollado<sup>(49)</sup>.

- d) Cuando se aplique la sanción de comiso, independientemente de que los sujetos infractores se encuentren en las Tablas I, II o III del Código Tributario, la multa que se paga para recuperar los bienes gozará de las mismas rebajas establecidas para la multa que sustituye al comiso<sup>(50)</sup>.

Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Tratándose de los sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE SANCIONES

Ver cuadro N° 4.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa Tommicky S.A.C., ubicada en el régimen general del Impuesto a la Renta, tiene declarada como actividad económica principal el transporte de carga por carretera, sin embargo desde fines de noviembre de 2010 esta actividad fue relegada por la venta al por menor de alimentos, bebidas y tabaco, lo cual no ha sido comunicado a la Sunat. El 29 de mayo de 2011, la empresa se encuentra incurso en un procedimiento de fiscalización del periodo 2008, luego del cual la Sunat le notifica una resolución de multa por la comisión de la infracción del numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario, otorgándole un plazo de 3 días hábiles para que subsane la infracción. La empresa nos consulta si es correcto el

(48) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(49) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(50) Numeral 4 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**CUADRO Nº 4**

**Gradualidad de la infracción del numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario**

**No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria**

Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye la sanción					
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS		Criterio de frecuencia			
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más			
50% UIT	25% UIT	0.3% de los I	Rebaja del 100%	50%	80%		1	5% UIT	8% UIT			
						Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.	2	8% UIT	11% UIT	50% UIT		
							3	10% UIT	13% UIT	Sin posibilidad a rebaja alguna		
							4	13% UIT	16% UIT			
							5	16% UIT	19% UIT			
							Criterio de frecuencia					
			Multa para recuperar los bienes comi-				Gradualidad de la multa que se paga para recuperar los bienes y de la multa que sustituye la sanción					
			sados									
Comiso			15% del valor de los bienes				1ª oportunidad					
							2ª oportunidad					
							3ª oportunidad o más					
			10% del valor de los bienes				15% del valor de los bienes					

proceder de la Administración Tributaria y, de ser así, a cuánto ascendería la multa de ser cancelada el 31 de mayo de 2012.

### **Solución:**

---

Al demostrar la Sunat que la actividad principal no es la declarada por la empresa, queda acreditada la comisión de la infracción antes descrita. En efecto, según el artículo 30 de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, las modificaciones a la información respectiva a la inscripción en el RUC deben realizarse dentro de los 5 días hábiles siguientes de producidos los hechos, obligación que no fue cumplida por la empresa, la que, al haber cambiado su actividad principal a fines de noviembre de 2010, debió comunicarlo hasta el quinto día hábil del mes de diciembre de dicho año.

Siendo así, la sanción que le corresponde por la infracción cometida es de una multa equivalente al 50% de la UIT, la cual podrá ser rebajada, en la situación del enunciado, hasta un 80% siempre que la modificación en los registros respectivos y la cancelación de la multa más los intereses se realicen en el plazo otorgado por la Sunat.

Con referencia a los intereses moratorios, estos deberán calcularse desde la fecha en la cual se cometió la infracción, esto es, desde el día calendario siguiente al quinto día hábil de diciembre de 2010, que era el plazo para comunicar el cambio de la actividad económica principal.

---

## **Subcapítulo 6**

---

### **Infracción por no consignar el RUC en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presenten ante la Administración Tributaria (numeral 6 del artículo 173 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción se configura cuando, habiéndose inscrito y obtenido un número de RUC, el contribuyente o sujeto obligado a inscribirse no lo consigna en las comunicaciones o declaraciones informativas u otros documentos similares que presente ante la Sunat<sup>(51)</sup>.

Nótese que la conducta infractora solo se configuraría cuando el contribuyente no consigne el número de RUC en declaraciones y/o comunicaciones que tengan carácter meramente informativo y no cuando dicha omisión se produzca en declaraciones determinativas de deuda tributaria, en cuyo caso, la infracción que se configura sería la prevista en el numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa equivalente al 30% o 15% de la UIT, según se trate de sujetos de la Tabla I o II, respectivamente.

---

(51) La obligación de consignar el número de RUC en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presenten ante la Administración Tributaria, se encuentra regulada en el numeral 2 del artículo 87 del Código Tributario.

- b) Una multa equivalente al 0.2% de los I<sup>(52)</sup> o el cierre, para los sujetos de la Tabla III. En este caso, se aplicará la sanción de cierre salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente, antes de la notificación de la resolución de cierre.

Por la naturaleza de la infracción (de ejecución inmediata), la aplicación de cualquiera de las sanciones antes descritas no está condicionada a la previa detección de esta por parte de la Sunat.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(53)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada presentando una nueva comunicación, declaración informativa o documento en el que se añada el número del RUC, salvo tratándose de declaraciones informativas presentadas mediante PDT.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluido sus intereses moratorios.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(54)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(55)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.2% de los I<sup>(56)</sup>, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(57)</sup>.

---

(52) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(53) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(54) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(55) Nota 4 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(56) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(57) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(58)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción, según cuadro adjunto en el inciso c) del numeral 3 del Subcapítulo 2 del Capítulo 2, antes desarrollado<sup>(59)</sup>.

Cabe anotar que si la sanción de multa se aplicó en lugar del cierre por causas imputables al infractor, la multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Tratándose de los sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN

Ver cuadro N° 5.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa comercial Moneditas S.A.C., ubicada en el régimen general, desea gozar del beneficio de deducción de desmedros establecido en el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que cumpliendo con los requisitos reglamentarios presenta un escrito comunicando a la Sunat la destrucción de los bienes dentro del plazo establecido. Tras la presentación de dicha comunicación, la empresa se percata que en ella no había incluido su número de RUC, por lo que nos consulta si esta situación califica como una infracción y, de ser así, cuál sería la sanción teniendo en consideración que la empresa está dispuesta a subsanar la omisión antes de ser detectada por la Sunat.

#### Solución:

---

Al no haber incluido en la referida comunicación el número de RUC, la empresa incurrió en la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 173 del Código Tributario, la cual es sancionada con una multa equivalente al 30% de la UIT, para la Tabla I.

La referida multa podrá ser rebajada bajo el criterio de la subsanación, sea esta voluntaria o inducida.

En el caso del enunciado, al no haber recibido notificación alguna por parte de la Sunat, la subsanación (presentando una nueva comunicación en la cual se consigne el número de RUC) se realizaría de manera voluntaria, por lo que no procede aplicar multa alguna pues esta se rebajaría en un 100%.

---

(58) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(59) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**CUADRO N° 5**

**Gradualidad de la infracción del numeral 6 del artículo 173 del Código Tributario**

**No consignar el número de registro del contribuyente en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presente ante la Administración Tributaria**

Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre										
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS	Criterio de frecuencia									
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago		1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más							
30% UIT	15% UIT	0.2% de los I	Rebaja del 100%	50%	80%	1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna								
										2	8% UIT	11% UIT					
					3								10% UIT	13% UIT			
															4	13% UIT	16% UIT

## Subcapítulo 7

---

### **Infracción por no proporcionar o comunicar el RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan (numeral 7 del artículo 173 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

A diferencia de la infracción del numeral 6 del artículo 173 del Código Tributario, que sanciona como conducta infractora el hecho de no consignar el número de RUC en las declaraciones y/o comunicaciones que se presenten, en la infracción bajo comentario, lo que se sanciona es el hecho de no proporcionar dicho número de RUC en los procedimientos, actos o trámites en los que, por aplicación de normas tributarias, se encuentre obligado a proporcionarlo.

En ese sentido, para que se configure la infracción bastará con que el contribuyente no cumpla con proporcionar el número de RUC cuando este le sea requerido.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa equivalente al 30% o 15% de la UIT, según se trate de los sujetos de la Tabla I o II, respectivamente).
- b) Una multa equivalente a 0.2% de los I<sup>(60)</sup> o el cierre para los sujetos de la Tabla III. En este caso, se aplicará la sanción de cierre salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente, antes de la notificación de la resolución de cierre. Esta multa no puede ser menor al 50% de la UIT.

#### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

La infracción bajo comentario no cuenta con un Régimen de Gradualidad.



### **APLICACIÓN PRÁCTICA**

---

El 26 de mayo de 2010, la empresa El Cacao S.A.C., ubicada en el régimen general, solicita la devolución del saldo a favor de Impuesto a la Renta del periodo 2007, consignado en la declaración jurada anual de dicho periodo. Para dicho efecto, presenta el formulario 4949 "Solicitud de devolución", adjuntando un escrito sustentatorio de la solicitud. Sin embargo el referido escrito es presentado sin incluir el número de RUC del contribuyente, razón por la cual, el 21 de julio de 2010, la Sunat notifica a la empresa la comisión de la infracción tipificada en el numeral 7 del artículo 173 del Código Tributario, otorgándole un plazo de 3 días hábiles para subsanar la referida infracción. La empresa nos consulta si el proceder de

---

(60) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

la Administración Tributaria es correcto y, de ser así, a cuánto ascendería la multa correspondiente si es que la cancela el 26 de julio de 2010.

**Solución:** \_\_\_\_\_

De conformidad con el procedimiento 16 del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la Sunat, el contribuyente que solicite devolución de pagos en exceso (saldo a favor) deberá presentar, adicionalmente al formulario 4949, un escrito sustentado la solicitud, y en el cual deberá incluirse la identificación de la empresa. En el presente caso, al no haberse incluido dicha información, la empresa Cacao S.A.C. sí habría incurrido en la infracción del numeral 7 del artículo 176 del Código Tributario, la cual es sancionada con una multa equivalente al 50% de la UIT para la Tabla I.

La referida sanción no goza de un régimen de gradualidad por el cual el contribuyente pueda reducir la sanción, por lo que deberá ser cancelada en su integridad.



## Capítulo 3

### **INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA EMISIÓN DE COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS (ARTÍCULO 174 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

En ejercicio de la facultad fiscalizadora y sancionadora, la Sunat puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Entre tales documentos se encuentran los comprobantes de pago.

En efecto, los comprobantes de pago constituyen documentos que permiten acreditar la realización de operaciones económicas con incidencia tributaria, tales como las transferencias de bienes o prestaciones de servicios; y, en ese sentido, es recomendable documentarlas a efectos de llevar un mejor control tributario de estas, sea en cuanto a la oportunidad de su realización, el volumen, monto y/o frecuencia, etc.

Sobre el particular, el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago<sup>(1)</sup> define como “comprobante de pago” al documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

En ese sentido, dada la importancia de los comprobantes de pago, resulta justificable que se hayan previsto obligaciones tributarias relacionadas con dichos documentos cuyo incumplimiento origina la comisión de infracciones tributarias; y, en consecuencia, la aplicación de sanciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, resulta importante determinar previamente qué documentos califican como comprobantes de pago, a efectos de poder establecer cuándo se ha incurrido en alguna infracción.

Sobre el particular, el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que solo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos, los siguientes:

- a) Facturas
- b) Recibos por honorarios
- c) Boletas de venta
- d) Liquidaciones de compra
- e) *Tickets* o cintas emitidos por máquinas registradoras
- f) Los documentos autorizados por la Sunat, tales como boletos de transporte aéreo, documentos emitidos por las empresas del sistema financiero, recibos emitidos por empresas de servicios públicos, pólizas emitidas por las bolsas de valores, cartas de porte aéreo y conocimientos de embarque, pólizas de adjudicación emitidas por los martilleros públicos, boletos de viaje emitidos por las empresas de transporte nacional de pasajeros, entre otros.

(1) Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT.

De la relación anterior tenemos que no son considerados como comprobantes de pago las notas de crédito, las notas de débito ni las guías de remisión (remitente o transportista), aun cuando estos constituyen documentos que sustentan operaciones relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

En efecto, no obstante no ser considerados como comprobantes de pago, nuestra legislación tributaria ha considerado conveniente que, por la incidencia de tales documentos, se incluyan obligaciones tributarias relacionadas con estos, cuyo incumplimiento origina también la comisión de infracciones y, por ende, la aplicación de sanciones.

Así tenemos que, por ejemplo, se sanciona como conducta infractora, la no emisión de guías de remisión o la emisión de documentos que no cumplan con las características para ser considerados como guías de remisión (numerales 4 y 5 del artículo 174 del Código Tributario referidos a las guías de remisión transportista; y numerales 8 y 9 del artículo 174 del Código en mención, referidos a las guías de remisión remitente).

Por lo anterior, en el presente capítulo desarrollaremos cada una de las infracciones relacionadas con la obligación de emitir y/o entregar los documentos antes indicados.

## **Subcapítulo 1**

---

### **Infracción por no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión (numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario)**

La infracción por no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, se configura cuando se presenten concurrentemente las siguientes tres situaciones respecto de tales documentos:

- i. ¿Cuándo existe la obligación de emitir comprobantes de pago?
- ii. ¿Quiénes se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago?
- iii. ¿En qué oportunidad se deben emitir comprobantes de pago?

En efecto, no se podría calificar como sujeto infractor a quien no se encuentre obligado a emitir tales documentos, o a quien, encontrándose obligado, aún no se encuentra en el momento en que surge la obligación de emitir dicho documento.

Siendo así, veamos a continuación cuándo se presentan las mencionadas tres situaciones:

#### **i. ¿Cuándo existe la obligación de emitir comprobantes de pago?**

El artículo 1 del Decreto Ley N° 25632<sup>(2)</sup> dispone que existe la obligación de emitir comprobantes de pago en el caso de transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o prestaciones de servicios de cualquier naturaleza (gratuitas u onerosas), aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a ningún tributo.

---

(2) Publicado el 24/06/1992.

Sobre el particular, el Reglamento de Comprobantes de Pago establece qué comprobante de pago se debe emitir según sean las características de la operación que se realiza<sup>(3)</sup>, así como aquellas por las que se exceptúa de la obligación de emitir comprobantes de pago<sup>(4)</sup>.

Por otro lado, el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, debiendo contener los requisitos y características de los comprobantes de pago con relaciones a los cuales se emitan.

Por su parte, el numeral 2 del mencionado artículo 10 establece que las notas de débito se emitirán para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros.

## ii. ¿Quiénes se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago?

El artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que están obligados a emitir comprobantes de pago los siguientes sujetos:

- a) Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso:
  - Derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y en general todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad.
  - Derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien.
- b) Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación en favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.
- c) Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC.
- d) Los martilleros públicos y todos los que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros, se encuentran obligados a emitir una póliza de adjudicación con ocasión del remate o adjudicación de bienes por venta forzada.

---

(3) Artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

(4) Artículo 7 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

### iii. ¿En qué oportunidad se deben emitir comprobantes de pago?

El artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece la oportunidad en la que se debe entregar comprobantes de pago, dentro de las que podemos encontrar, entre otras, a las siguientes:

- a) En la transferencia de bienes muebles, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.

En el caso que la transferencia sea concertada por Internet, teléfono, telefax u otros medios similares, en los que el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito o de débito y/o abono en cuenta con anterioridad a la entrega del bien, el comprobante de pago deberá emitirse en la fecha en que se perciba el ingreso y entregarse conjuntamente con el bien.

Tratándose de la venta de bienes en consignación, el consignador debe emitir el comprobante de pago respectivo dentro de los nueve (9) días hábiles siguientes a la fecha en que se realice la operación.

- b) En el caso de retiro de bienes muebles a que se refiere la Ley del IGV e ISC, en la fecha del retiro.
- c) En la transferencia de bienes inmuebles, en la fecha en que se perciba el ingreso o en la fecha en que se celebre el contrato, lo que ocurra primero.
- d) En la primera venta de bienes inmuebles que realice el constructor, en la fecha en que se perciba el ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial.
- e) Tratándose de naves y aeronaves, en la fecha en que se suscribe el respectivo contrato.
- f) En la transferencia de bienes, por los pagos parciales recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición de este, en la fecha y por el monto percibido.
- g) En la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:
- La culminación del servicio.
  - La percepción de la retribución, parcial o total debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido.
  - El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.
- h) Tratándose de la prestación de servicios generadores de rentas de cuarta categoría a título oneroso, los comprobantes de pago deberán ser entregados en el momento en que se perciba la retribución y por el monto de esta.
- i) En los contratos de construcción, en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial y por el monto efectivamente percibido.
- j) En los casos de entrega de depósito, garantía, arras o similares, cuando impliquen el nacimiento de la obligación tributaria a efectos del impuesto, en el momento y por el monto percibido.

### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

De la tipificación de la infracción bajo comentario, tenemos que esta sanciona dos conductas:

- i) La no emisión de comprobantes de pago o documentos complementarios a estos; y,
- ii) El no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos.

En el primer caso, la conducta infractora sancionada es la del incumplimiento de emitir, girar o expedir comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, **cuando ya existe la obligación de hacerlo**.

En el segundo caso, la conducta infractora sancionada es la del incumplimiento de otorgar o entregar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos al adquirente del bien o usuario del servicio, aun cuando el sujeto obligado haya cumplido con emitirlos.

En este último caso tenemos que el sujeto emisor del comprobante de pago o del documento complementario a este, no cumple con entregar el documento ya emitido al adquirente del bien o usuario del servicio.

En ambos casos, consideramos que las conductas infractoras se configuran en cada oportunidad en que el sujeto obligado a emitir comprobantes de pago no los emite, o los emite pero no los entrega.



## JURISPRUDENCIA

---

### RTF N° 10068-1-2012

Las Actas Probatorias en las que se sustentan las infracciones habrían perdido mérito probatorio al señalar que la fedataria fiscalizadora consumió cócteles y bebidas; sin embargo, teniendo en cuenta que la actividad económica principal de la recurrente es restaurantes, bares y cantinas, se debió especificar el tipo de bebidas consumidas, más aún si se consignó que ingresó sola al establecimiento.

### RTF N° 9761-2-2011

No resulta acreditada la comisión de la infracción si el Acta Probatoria presenta inconsistencias entre la fecha de inicio y término de la vigencia de la credencial del funcionario encargado de la intervención.

### RTF 1430-5-2004 (12/03/2004)

A pesar del hecho de sustituirse el acta probatoria en la que no se consignó los datos del contribuyente sino solo la razón social, por otra nueva en la que se dejó constancia de tal hecho, y en donde se incluyeron los datos faltantes dejándose constancia de la infracción cometida en la primera intervención, queda acreditada la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, respecto al no otorgamiento de comprobante de pago.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes<sup>(5)</sup>:

- a) El cierre, cuando la infracción se cometa o se detecte en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes. La sanción se aplicará en el establecimiento en el que se cometió o detectó la infracción, no pudiendo ser mayor a 10 días.
- b) Una multa equivalente a 1 o 50% de la UIT, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II, respectivamente, o al 0.6% de los I<sup>(6)</sup>, tratándose de los sujetos de la Tabla III, cuando la infracción no se cometa ni se detecte en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes.

---

(5) Notas 3 y 3-A de las Tablas I, II y notas 2 y 2-A de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(6) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(7)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser menor a 2 UIT, 1 UIT o 50% de la UIT, según se trate de las Tablas I, II y III del Código Tributario, respectivamente. En ningún caso la multa podrá ser mayor a 8 UIT<sup>(8)</sup>.

Cabe anotar que la aplicación de cualquiera de las sanciones antes descritas se condiciona a la previa detección de la omisión por parte de la Sunat, con lo cual, si el sujeto obligado regulariza dicha omisión emitiendo y/o entregando, según sea el caso, el comprobante de pago o el documento complementario a este antes de ser detectado por la Sunat, esta no podría aplicar sanción alguna aun cuando la emisión o entrega de los documentos en mención sea extemporánea.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(9)</sup>:

- a) La infracción bajo comentario se considera cometida o detectada como **primera oportunidad**, cuando no existan con anterioridad infracciones con la misma tipificación<sup>(10)</sup> que cuenten con sanción firme y consentida<sup>(11)</sup>.
- b) El infractor incurre en la infracción en una segunda o tercera oportunidad, y así sucesivamente, cuando, a la fecha en que se comete o detecta la infracción, existe una Resolución de Cierre firme y consentida en la vía administrativa que sea anterior.

La Resolución de Cierre se considerará consentida y firme en la vía administrativa cuando: i) El plazo para impugnarla ha vencido, sin que se interponga el recurso impugnatorio respectivo (tales como recursos de reclamación o apelación), ii) Habiendo sido impugnada, se presenta el desistimiento y este es aceptado mediante resolución o iii) Se ha notificado una resolución que pone fin a la vía administrativa (tal como una resolución emitida por el Tribunal Fiscal).

- c) La sanción de cierre se aplicará a partir de la primera oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción, salvo que la infracción se cometa o se detecte en un

---

(7) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(8) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(9) Anexos A y B de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(10) Se considera que existe una infracción con la misma tipificación cuando se verifica más de una vez la comisión de una misma infracción aun cuando la sanción sea distinta. Por ejemplo, cuando se detecta nuevamente que el sujeto infractor no emite o entrega comprobantes de pago. No estamos ante una infracción con la misma tipificación cuando, en el ejemplo antes descrito, lo que se detecta es que el sujeto infractor en una primera oportunidad no emitió comprobantes de pago y en una segunda oportunidad emite comprobantes de pago pero que no reúnen los requisitos para ser considerados tales.

(11) Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

lugar distinto a un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, supuesto en el que solo corresponde la aplicación de una multa.

- d) La sanción de cierre se graduará en función de la frecuencia con que se cometa la infracción<sup>(12)</sup>.
- e) La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa, cuando medien las condiciones indicadas, la cual también gozará de gradualidad<sup>(13)</sup>.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no sea posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa que sustituye al cierre sin rebaja alguna.

La referida multa será equivalente al 5% del importe de los ingresos netos consignados en la última declaración jurada mensual presentada a la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser menor de 2, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II, ni menor del 50% de la UIT, tratándose de sujetos del Nuevo RUS. En ningún caso, la infracción podrá ser mayor de 8 UIT.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, serán de aplicación las multas establecidas en las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, según se trate de sujetos de la Tabla I, II o III.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Ver cuadro N° 1.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

El 2 de junio de 2010, la Sra. Victoria Agapito, contribuyente ubicada en el nuevo RUS (Categoría 2), es detectada por un fedatario fiscalizador de la Sunat al no emitir una boleta de venta a un cliente. Teniendo en consideración que es la primera vez que le ocurre este incidente, nos consulta cuál sería la infracción cometida y cuál es la sanción a esta.

#### Solución:

De conformidad con la Tabla III del Código Tributario (sujetos del nuevo RUS) la infracción cometida es la correspondiente al numeral 1 del artículo 174. Dado que la infracción ha sido cometida en un local comercial, se encuentra sancionada con el cierre.

Sin embargo, de conformidad con la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT la referida sanción puede ser graduada en función del criterio de frecuencia, es decir el número de oportunidades en que el infractor incurre en una infracción. Por tratarse de la primera oportunidad en que se comete la

---

(12) Anexo A de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(13) Anexo B de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**CUADRO N° 1**

**Gradualidad de la infracción del numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario**

**No emitir y/o no otorgar comprobantes 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				
			1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más	Categorías del Nuevo RUS	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más	
Cuando la infracción se cometa o se detecte en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes	I	Cierre	3 días	6 días	10 días	1	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						8% UIT	11% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna	
							11% UIT	14% UIT		
							13% UIT	17% UIT		
16% UIT	19% UIT	22% UIT								
Cuando la infracción no se cometa o detecte en un establecimiento 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					

infracción, el cierre se aplicará por 3 días, salvo que esta sea sustituida por una multa, que será equivalente al 11% de la UIT.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe tener en cuenta que si la Sra. Victoria comete nuevamente esta misma infracción, el cierre será de 6 días, salvo que esta sea sustituida por una multa, la que será equivalente al 14% de la UIT.

---

## Subcapítulo 2

---

### **Infracción por emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, que no reúnen los requisitos para ser considerados tales (numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

A diferencia de la infracción del numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, en este caso lo que se sanciona es la emisión u otorgamiento de comprobantes de pago o de los documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, pero sin que estos reúnan los requisitos y características para ser considerados como tales.

Tal infracción tiene su justificación en la importancia que tienen los comprobantes de pago y los documentos complementarios a estos, al servir de sustento de operaciones que tienen incidencia tributaria, de allí la necesidad de que se traten de documentos válidos y fehacientes. Para esos efectos, deberán cumplir con lo establecido en los artículos 8 y 9 del Reglamento de Comprobantes de Pago, donde se detallan las características y dimensiones, así como la información impresa y no necesariamente impresa que ellos deben contener.



#### **JURISPRUDENCIA**

---

##### **RTF N° 07510-8-2012 (16/05/2012)**

Se deja sin efecto el valor pues el documento exhibido en la intervención por un pasajero como comprobante de pago que sustentaba el uso del servicio de transporte interprovincial de pasajeros, tenía impresa la leyenda "servicio prestado en ruta", por lo que no era necesario que dicho boleto de viaje contuviera los datos de identificación del pasajero.

##### **RTF N° 00316-1-2006 (19/01/2006)**

El hecho de entregar un *ticket* que corresponde a una máquina registradora que no ha sido declarada a la Administración no significa que este no reúna las características para ser considerado comprobante de pago, ya que, de la descripción de los hechos se aprecia que dicho documento sí cumple con el requisito de consignar el número de serie de fabricación de dicha máquina. Por ello a consideración del Tribunal, se deja sin efecto la sanción impuesta por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes<sup>(14)</sup>:

- a) Una multa equivalente al 50% o 25% de la UIT, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II, respectivamente, o equivalente al 0.3% de los I<sup>(15)</sup>, tratándose de los sujetos de la Tabla III. Esta sanción se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción, salvo que este reconozca la infracción mediante acta de reconocimiento.

A tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa o se hubiera reconocido la primera infracción mediante acta de reconocimiento.

En efecto, cuando ya exista una resolución de multa que no haya sido impugnada mediante la presentación de un recurso de reclamación o apelación; o que habiendo sido impugnada, ya cuente con una resolución emitida por el Tribunal Fiscal, se entenderá que se ha incurrido en una primera infracción, aun cuando en este último caso se impugne dicha resolución mediante la presentación de una demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial.

Por su parte, respecto del acta de reconocimiento antes mencionada, tenemos que esta permite que la multa correspondiente a la infracción bajo comentario no sea aplicada, eximiéndose del pago de esta. Para ello, la referida acta deberá presentarse mediante el Formulario N° 0880 ante el fedatario fiscalizador al concluir la intervención o, hasta el quinto día hábil siguiente de levantada el Acta Probatoria, en la mesa de partes de la intendencia, oficina zonal o centro de servicios al contribuyente perteneciente a la jurisdicción en que se realizó la intervención por el fedatario fiscalizador o del domicilio fiscal del deudor tributario. De no cumplirse con lo anterior, esta se tendrá por no presentada.

En cualquier caso, cuando la infracción no se haya cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, solo se aplicará la sanción de multa<sup>(16)</sup>.

- b) El cierre, el cual se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. La sanción se aplicará en el establecimiento en el que se cometió o detectó la infracción, no pudiendo ser mayor a 10 días.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(17)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser menor a 2 UIT, 1 UIT o 50% de la UIT, según se trate de las Tablas I, II y III del Código Tributario, respectivamente. En ningún caso la multa podrá ser mayor a 8 UIT<sup>(18)</sup>.

---

(14) Notas 3 y 4 de las Tablas I, II y 2 y 5 de la Tabla III de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(15) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(16) Modificado por Decreto Supremo N° 1113, publicado el 05/07/2012.

(17) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(18) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

Al igual que para la infracción por no emitir u otorgar comprobantes de pago, para que se configure la infracción en comentario es necesario que la conducta infractora sea detectada por la Sunat.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(19)</sup>:

- a) La infracción bajo comentario se considerará cometidas o detectada en una **primera oportunidad**, cuando no existan con anterioridad infracciones con la misma tipificación<sup>(20)</sup> que cuenten con sanción firme y consentida o cuando exista una infracción reconocida mediante acta de reconocimiento<sup>(21)</sup>.
- b) El infractor incurre en tal infracción en una segunda oportunidad, si a la fecha en que se comete o detecta la infracción, existe una resolución de multa firme y consentida en la vía administrativa o una infracción reconocida mediante acta de reconocimiento.
- c) El infractor incurre en tal infracción en una tercera oportunidad, si a la fecha en que se comete o detecta la infracción, existe, según el caso, dos sanciones firmes y consentidas en la vía administrativa o una sanción firme y consentida y una infracción reconocida mediante acta de reconocimiento.
- d) El infractor incurre en tal infracción en una cuarta oportunidad o más cuando exista una sanción firme y consentida adicional.
- e) La Resolución de Cierre y la de multa se considerarán consentidas y firmes en la vía administrativa cuando: i) El plazo para impugnarlas ha vencido, sin que se interponga el recurso impugnatorio respectivo (tales como recursos de reclamación o apelación), ii) Habiendo sido impugnadas, se presenta el desistimiento y este es aceptado mediante resolución o iii) Se notifica una resolución que pone fin a la vía administrativa (tal como una resolución emitida por el Tribunal Fiscal).
- f) La sanción de multa se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción, salvo que este reconozca la infracción mediante acta de reconocimiento.  
En cualquier caso, cuando la infracción no se haya cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, solo se aplicará la sanción de multa.
- g) La sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción.
- h) Tanto la sanción de multa como la de cierre se graduarán en función de la frecuencia con que se cometa la infracción<sup>(22)</sup>.

---

(19) Anexos A y B de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(20) Se considera que existe una infracción con la misma tipificación cuando se verifica más de una vez la comisión de una misma infracción aun cuando la sanción sea distinta.

(21) Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(22) Anexo A de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

i) La sanción de cierre (que se explica a partir de la segunda oportunidad de detectada la infracción) podrá ser sustituida por una multa, la cual también gozará de gradualidad<sup>(23)</sup>.

Cabe anotar que si no es posible ejecutar la sanción de cierre por causas imputables al sujeto infractor, se aplicará la multa que sustituye al cierre, la cual no gozará de rebaja alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Nos remitimos a lo señalado en el numeral 4 del Subcapítulo 1 del Capítulo 3 antes desarrollado.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Ver cuadro N° 2.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

En un operativo efectuado por la Sunat en el establecimiento del Sr. Linuz Devine, un fedatario de la Sunat efectuó compras de bienes. Por esta operación se entregó una boleta de venta que al ser revisada se detectó no contenía como dato preimpreso el nombre comercial del local: Minimarket Gloria.

¿Se ha cometido alguna infracción? de ser afirmativa la respuesta, ¿a cuánto ascendería la multa?

#### Solución:

---

Según lo dispone el Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP), aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT (24/01/99), las boletas de venta deben contener como información mínima obligatoria, entre otros, el nombre comercial, si lo tuvieran.

En la situación expuesta, el nombre comercial es Minimarket Gloria, el cual no figura en el comprobante de pago emitido, por consiguiente, se ha cometido una infracción, esta es la comprendida en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.

Por la comisión de dicha infracción, la sanción a imponer puede ser: multa o cierre de local. La primera se aplica en la primera oportunidad en que la infracción se comete, mientras que la sanción de cierre se impone a partir de la segunda oportunidad.

En ese sentido, si se trata de la primera oportunidad en que el Sr. Devine cometió la infracción, podrá presentar el acta de reconocimiento a fin de no ser sancionado con multa alguna.

De no presentarse dicha acta de reconocimiento, se aplicará una multa equivalente al 25% de la UIT por tratarse de la primera oportunidad.

---

(23) Anexo B de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**CUADRO Nº 2**

**Gradualidad de la infracción del numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario**

**Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como 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			
			1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	4ª oportunidad o más	Categorías del Nuevo RUS	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
Cuando la infracción se cometa o se detecte en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes	I	50% UIT o Cierre	25% UIT	5 días	7 días	10 días		No menor a 1 UIT	No menor a 1.5 UIT	No menor a 2 UIT
			12% UIT	5 días	7 días	10 días		No menor a 50% UIT	No menor a 75% UIT	No menor a 1 UIT
	II	0.3% de los l o Cierre	0.2% de los l	5 días	7 días	10 días	1	8% UIT	11% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
								11% UIT	14% UIT	
								13% UIT	17% UIT	
	III	0.3% de los l	0.2% de los l	5 días	7 días	10 días	4	16% UIT	19% UIT	
								19% UIT	22% UIT	
	I	50% UIT	25% UIT	30% UIT	40% UIT	50% UIT				
				16% UIT	20% UIT	25% UIT				
				0.2% de los l	0.28% de los l	0.3% de los l				
	II	25% UIT	12% UIT	16% UIT	20% UIT	25% UIT				
III	0.3% de los l	0.2% de los l	0.23% de los l	0.28% de los l	0.3% de los l					
										0.2% de los l

## Subcapítulo 3

---

### **Infracción por emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada (numeral 3 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

De la tipificación de la infracción en comentario, tenemos que esta sanciona dos conductas:

- i. Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario; y,
- ii. Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, que no correspondan al tipo de operación realizada.

La primera conducta infractora se configura cuando, por ejemplo, un sujeto del Nuevo RUS emite una factura, no encontrándose facultado a ello, pues según lo dispone el Decreto Legislativo N° 937, tales sujetos pueden emitir solo boletas de venta o *tickets* de máquinas registradoras.

Por su parte, la segunda conducta infractora se configura cuando, por ejemplo, ante una operación realizada con un sujeto que no califica como consumidor final, se emite una boleta de venta en lugar de emitirse una factura<sup>(24)</sup>, o cuando por los servicios prestados por un comisionista se emiten recibos por honorarios en lugar de emitirse facturas.

Cabe anotar que ambas conductas infractoras se configuran en cada oportunidad en que el sujeto obligado emite comprobantes de pago que no corresponden a su régimen o al tipo de operación realizada.



#### **JURISPRUDENCIA**

---

##### **RTF N° 02157-3-2004 (14/04/2004)**

Como no se ha acreditado que la recurrente haya emitido boletas de venta en operaciones en las que sus clientes le hayan requerido facturas, se deja sin efecto la sanción impuesta por no otorgar comprobante de pago que no corresponda al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada, de conformidad con las leyes y reglamentos.

##### **RTF N° 06593-1-2004 (03/09/2004)**

Constituye infracción de otorgar comprobantes de pago que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada, de conformidad con las leyes y reglamentos, cuando la recurrente otorga comprobante de pago en la que figura la frase preimpresa "bienes transferidos en la Amazonía para ser consumidos en la misma", en operaciones o consumo de bienes fuera de la Amazonía incumpliendo de esa manera con lo señalado en el inciso b) del artículo 10 del Decreto Supremo N° 103-99-EF, norma que reglamenta la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

---

(24) El artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que documentos deben emitirse según la operación realizada.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes<sup>(25)</sup>:

- a) Una multa equivalente al 50% o 25% de la UIT, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II, respectivamente, o equivalente al 0.3% de los I<sup>(26)</sup>, tratándose de los sujetos de la Tabla III. Esta sanción se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción, salvo que este reconozca la infracción mediante acta de reconocimiento.

A tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa o se hubiera reconocido la primera infracción mediante acta de reconocimiento.

En efecto, cuando ya exista una resolución de multa que no haya sido impugnada mediante la presentación de un recurso de reclamación o apelación; o que habiendo sido impugnada, ya cuente con una resolución emitida por el Tribunal Fiscal, se entenderá que se ha incurrido en una primera infracción, aun cuando en este último caso se impugne dicha resolución mediante la presentación de una demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial.

Por su parte, respecto del acta de reconocimiento antes mencionada, tenemos que esta permite que la multa correspondiente a la infracción bajo comentario, no sea aplicada, eximiéndose del pago de esta. Para ello, la referida acta deberá presentarse mediante el Formulario N° 0880 ante el fedatario fiscalizador al concluir la intervención o, hasta el quinto día hábil siguiente de levantada el Acta Probatoria, en la mesa de partes de la intendencia, oficina zonal o centro de servicios al contribuyente perteneciente a la jurisdicción en que se realizó la intervención por el fedatario fiscalizador o del domicilio fiscal del deudor tributario. De no cumplirse con lo anterior, esta se tendrá por no presentada.

En cualquier caso, cuando la infracción no se haya cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, solo se aplicará la sanción de multa<sup>(27)</sup>.

- b) El cierre, el cual se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. La sanción se aplicará en el establecimiento en el que se cometió o detectó la infracción, no pudiendo ser mayor a 10 días.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(28)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser menor a 2 UIT, 1 UIT o 50% de la UIT, según se trate de las Tablas I, II y III del Código Tributario, respectivamente. En ningún caso la multa podrá ser mayor a 8 UIT<sup>(29)</sup>.

(25) Notas 3 y 4 de las Tablas I y II y Notas 2 y 5 de la Tabla III del Código Tributario.

(26) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(27) Modificado por Decreto Supremo N° 1113, publicado el 05/07/2012.

(28) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(29) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

Al igual que para la infracción por no emitir u otorgar comprobantes de pago, para que se configure la infracción en comentario es necesario que la conducta infractora sea detectada por la Sunat.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(30)</sup>:

- a) La infracción bajo comentario se considerará cometidas o detectada en una **primera oportunidad**, cuando no existan con anterioridad infracciones con la misma tipificación<sup>(31)</sup> que cuenten con sanción firme y consentida o cuando exista una infracción reconocida mediante acta de reconocimiento<sup>(32)</sup>.
- b) El infractor incurre en tal infracción en una segunda oportunidad, si a la fecha en que se comete o detecta la infracción, existe una resolución de multa firme y consentida en la vía administrativa o una infracción reconocida mediante acta de reconocimiento.
- c) El infractor incurre en tal infracción en una tercera oportunidad, si a la fecha en que se comete o detecta la infracción, existe, según el caso, dos sanciones firmes y consentidas en la vía administrativa o una sanción firme y consentida y una infracción reconocida mediante acta de reconocimiento.
- d) El infractor incurre en tal infracción en una cuarta oportunidad o más cuando exista una sanción firme y consentida adicional.
- e) La Resolución de Cierre y la de multa se considerarán consentidas y firmes en la vía administrativa cuando: i) El plazo para impugnarlas ha vencido, sin que se interponga el recurso impugnatorio respectivo (tales como recursos de reclamación o apelación), ii) Habiendo sido impugnadas, se presenta el desistimiento y este es aceptado mediante resolución o iii) Se notifica una resolución que pone fin a la vía administrativa (tal como una resolución emitida por el Tribunal Fiscal).
- f) La sanción de multa se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción, salvo que este reconozca la infracción mediante acta de reconocimiento.

En cualquier caso, cuando la infracción no se haya cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, solo se aplicará la sanción de multa.

- g) La sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción.

---

(30) Anexos A y B de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(31) Se considera que existe una infracción con la misma tipificación cuando se verifica más de una vez la comisión de una misma infracción aun cuando la sanción sea distinta.

(32) Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- h) Tanto la sanción de multa como la de cierre se graduarán en función de la frecuencia con que se cometa la infracción<sup>(33)</sup>.
- i) La sanción de cierre (que se explica a partir de la segunda oportunidad de detectada la infracción) podrá ser sustituida por una multa, la cual también gozará de gradualidad<sup>(34)</sup>.

#### 4. CAUSALES DE PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Nos remitimos a lo señalado en el numeral 4 del Subcapítulo 1 del Capítulo 3 antes desarrollado.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Ver cuadro N° 3.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

El Sr. Diego Ugarte posee un negocio de confección de prendas de vestir, en el cual también se dedica a la venta de telas. En el mes de julio de 2010 un fedetario de la Sunat se presentó en el negocio y simulando ser un cliente adquirió telas por un monto de S/. 500. Al solicitar el comprobante, el Sr. Ugarte le entregó un recibo de honorarios por esa suma, que tenía como concepto: servicio de confección de prendas. ¿Se ha cometido alguna infracción?, ¿cuál es la sanción por la infracción cometida?

#### Solución:

La situación explicada en el presente caso configura la infracción comprendida en el numeral 3 del artículo 174 del Código Tributario. En efecto, la acción realizada por el Sr. Ugarte constituye una infracción toda vez que por la operación realizada se encontraba obligado a emitir una boleta de venta y no un recibo por honorarios, el cual se emite cuando se presta un servicio.

En este caso, si se ha incurrido en la comisión de la infracción por primera vez, la sanción aplicable es la de una multa, salvo que el contribuyente presente un acta de reconocimiento.

Si es la segunda vez o más, la sanción aplicable será la del cierre temporal del local.

En el supuesto de que se tratara de la primera oportunidad en que se cometió la infracción y no se presente el acta de reconocimiento antes mencionada, la multa graduada a aplicar sería del 50% de la UIT.

Como nota adicional, debemos señalar que al no haber emitido la boleta de venta correspondiente, el mencionado señor no habría declarado el ingreso obtenido de la venta dentro de sus rentas de tercera categoría, por lo que se ha producido una omisión de declaración de ingresos en el mes de julio de 2010, afectando la determinación del pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta de tercera categoría y del IGV, supuesto que también se encuentra sancionado según lo explicaremos en los capítulos correspondientes.

---

(33) Anexo A de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(34) Anexo B de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**CUADRO N° 3**

**Gradualidad de la infracción del numeral 3 del artículo 174 del Código Tributario**

Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o como documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, que no corresponden al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resoluciones de Superintendencia de la Sunat		Gradualidad de la sanción:		Gradualidad de la multa que sustituye en cierre						
		Frecuencia		4ª oportunidad o más		Categorías del Nuevo RUS		3ª oportunidad o más		
Supuesto	Tablas	Sanción	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	4ª oportunidad o más	1	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más	
Cuando la infracción se cometa o se detecte en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes	I	50% UIT o Cierre	25% UIT	5 días	7 días	10 días		No menor a 1.5 UIT	No menor a 2 UIT	
	II	25% UIT o Cierre	12% UIT	5 días	7 días	10 días		No menor a 75% UIT	No menor a 1 UIT	
	III	0.3% de los I o Cierre	0.2% de los I	5 días	7 días	10 días	1	11% UIT	50% UIT	Sin posibilidad a rebaja alguna
							2	14% UIT	Sin posibilidad a rebaja alguna	
							3	17% UIT		
							4	19% UIT		
5	22% UIT									
Cuando la infracción no se cometa o se detecte en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes	I	50% UIT	25% UIT	30% UIT	40% UIT	50% UIT				
	II	25% UIT	12% UIT	16% UIT	20% UIT	25% UIT				
	III	0.3% de los I	0.2% de los I	0.23% de los I	0.28% de los I	0.3% de los I				

## Subcapítulo 4

---

### **Infracción por transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado (numeral 4 del artículo 174 del Código Tributario)**

Para poder determinar cuándo se configura la infracción bajo comentario, es necesario detallar primero quiénes se encuentran obligados a emitir tales documentos.

- a) **Comprobantes de pago:** Los sujetos obligados a emitirlos se encuentran detallados en el punto II del subcapítulo 1.
- b) **Guías de remisión:** Constituyen documentos que se utilizan exclusivamente para sustentar el traslado de bienes. Así, de acuerdo a lo establecido en el artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Pago, según sea la modalidad de transporte utilizado, se emitirán los siguientes documentos:
- i. Cuando el traslado es realizado bajo la modalidad de transporte privado se emitirá una Guía de Remisión - Remitente<sup>(35)</sup>, el sujeto obligado a ello es:
    - El propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no la transformación del bien, cesión en uso, remisión entre establecimientos de una misma empresa y otros.
    - El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario.
    - El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; solo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de estos.
    - La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar.
    - El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta el almacén aduanero.
    - El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados como mercancía nacional, desde el almacén aduanero hasta el puerto o aeropuerto.
  - ii. Cuando el traslado se realiza bajo la modalidad de transporte público se emitirá una Guía de Remisión - Transportista<sup>(36)</sup>, el sujeto obligado a ello es transportista<sup>(37)</sup>. En este caso, se deberá emitir además la Guía de Remisión - Remitente.

---

(35) Numeral 1 del artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

(36) Numeral 2 del artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

(37) Se considera transportista al sujeto que presta el servicio de transporte: es un tercero distinto al propietario o poseedor de los bienes.

En ese sentido, teniendo en cuenta que estamos ante obligaciones distintas a ser cumplidas también por sujetos distintos (el remitente y el transportista), la falta de cumplimiento de cada una de dichas obligaciones tendrá su propia consecuencia tributaria.

- c) Manifiesto de pasajeros:** Es el documento de control de los boletos de viaje de transporte público nacional de pasajeros, en el cual se detalla la información correspondiente al viaje efectuado.

Son sujetos obligados a emitir el manifiesto de pasajeros, los transportistas que cuenten con una concesión, permiso de operación o autorización, dada por la autoridad competente, para efectuar el servicio transporte público nacional de pasajeros. En tal caso, el transportista emitirá un manifiesto de pasajeros por cada viaje y por cada vehículo antes del inicio del servicio de transporte.

- d) Otros documentos:** Para sustentar el traslado de bienes tenemos, entre otros, a las constancias de depósito emitidas por el Banco de la Nación, las cuales sustentan el depósito efectivo de las correspondientes detracciones del IGV efectuadas.

En este caso, tenemos que se exige contar con la constancia de depósito cuando se trate del traslado de los bienes del Anexo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, es decir, del traslado del azúcar y alcohol etílico<sup>(38)</sup>.

Asimismo, se exige contar con la constancia de depósito para el caso del servicio de transporte de bienes y/o de pasajeros realizados por vía terrestre<sup>(39)</sup>.

Por otro lado, el numeral 3.2. del artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Pago, establece algunos documentos que servirían para sustentar el traslado de bienes, eximiéndose de la obligación de sustentarlo con la correspondiente guía de remisión remitente o transportista.

Entre algunos de tales documentos tenemos los que sustentan el transporte internacional de carga efectuado por empresas de transporte terrestre internacional autorizadas conforme a los términos del acuerdo de alcance parcial sobre transporte internacional terrestre de los países del cono sur o del Acuerdo de Cartagena, y que son la carta de porte internacional y el manifiesto internacional de carga por carretera/declaración de tránsito aduanero.

Teniendo claro quiénes se encuentran obligados a emitir los documentos antes mencionados y los casos en que surge la obligación de emitirlos, pasaremos a determinar cuándo se configura la infracción bajo comentario.

### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

En el caso de la infracción bajo comentario, la conducta infractora sancionada es el traslado de bienes o el transporte de personas sin la correspondiente documentación que los sustente. Como se puede desprender, se sanciona al sujeto que tiene la condición de transportista y presta el servicio de transporte, y no a quien remite los referidos bienes.

---

(38) Artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, publicada el 15/08/2004.

(39) Numeral 10.4 del artículo 10 del Decreto Supremo N° 155-2004-EF (14/11/2004), que aprueba el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940.

Por tal razón, en el caso de las guías de remisión, para determinar la configuración de la infracción resulta importante establecer la modalidad bajo la cual se realiza el traslado, esto es, si califica como transporte privado o público, pues solo este último podría originar la comisión de la infracción en comentario.

En efecto, consideramos que de tratarse del transporte privado, es decir, del transporte realizado por el propietario o poseedor de los bienes trasladados, la infracción que se configurará será la tipificada en el numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario referida a la remisión de bienes sin la correspondiente guía de remisión remitente.

En ese sentido, la conducta infractora tipificada en el numeral 4 del artículo 174 del Código Tributario se configurará solo cuando el traslado de los bienes o el transporte de pasajeros se realice sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión o manifiesto de pasajeros, siendo el sujeto sancionado aquel que preste el servicio de transporte de bienes o de pasajeros y no el sujeto remitente, este último (el remitente) será sancionado solo si la Sunat verifica que incumplió con emitir la guía de remisión remitente que sustente el traslado de los bienes.

Cabe precisar que la conducta infractora será sancionada recién al momento de la detección por parte de la Administración Tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos tener en cuenta que, según el Reglamento de Comprobantes de Pago, no es necesario contar con comprobante de pago alguno para sustentar el traslado de bienes, salvo que se trate de los bienes adquiridos de personas naturales productores de productos primarios que no cuenten con número de RUC, en cuyo caso el traslado se sustentará con la correspondiente liquidación de compra<sup>(40)</sup>.

Siendo así, de tratarse de cualquier otro comprobante de pago distinto a las liquidaciones de compra, no será de aplicación la infracción objeto de análisis en este subcapítulo, siempre que el transportista cuente con la correspondiente guía de remisión transportista o con otro documento que sustente el traslado, en caso encontrarse exceptuado de emitir la mencionada guía de remisión.

Por otro lado, en aplicación de lo establecido en el segundo y tercer párrafo del artículo 97 del Código Tributario, también se sancionará al transportista si, al momento del traslado, no lleva consigo la guía de remisión remitente correspondiente.



### JURISPRUDENCIA

---

#### **RTF N° 12159-2-2011 (15/07/2011)**

En el acta probatoria debe dejarse constancia de los documentos cuya omisión generó la comisión de la infracción.

#### **RTF N° 00745-4-2004 (11/02/2004)**

Se incurre en la infracción tipificada en el numeral 3 (actualmente numeral 4) del artículo 174 del Código Tributario, consistente en transportar bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión a que se refieren las normas sobre la materia o sin algún otro documento exigido por la ley para sustentar el traslado de los bienes, cuando se transportó bienes sin la correspondiente guía de remisión.

---

(40) Numeral 3.2.8 del artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Pago, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario es la de internamiento temporal de vehículos.

Dicha sanción se aplicará a partir de la primera oportunidad en que el infractor incurra en esta infracción, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 182 del Código Tributario<sup>(41)</sup>. A estos efectos, el infractor deberá acreditar el derecho de propiedad o posesión del vehículo.

No obstante, tal sanción podrá ser sustituida por: i) una multa equivalente a 4 UIT, cuando sea sustituida a criterio de la Sunat o ii) una multa equivalente a 3, 2 y 1 UIT, tratándose de las Tablas I, II y III, según corresponda, cuando la sustitución sea solicitada por el infractor. En cualquier caso, el infractor, previo pago de la multa, podrá retirar el vehículo internado en los depósitos de la Sunat.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(42)</sup>:

- a) La sanción máxima para aplicar el internamiento de vehículo es de 30 días calendario, la que será aplicable a partir de la cuarta oportunidad en la que se incurra en la infracción y cuando no se cumpla con la Acreditación<sup>(43)</sup> dentro de los plazos indicados.
- b) Dicha sanción máxima se podrá reducir según sea la oportunidad en que el infractor comete la infracción (primera, segunda o tercera oportunidad). En este caso, será necesario que el sujeto infractor cumpla con acreditar la propiedad o posesión sobre el vehículo.
- c) La sanción de internamiento del vehículo podrá ser sustituida por una multa a criterio de la Sunat o por solicitud del infractor, conforme a lo indicado en el numeral anterior.
- d) Las multas que sustituyen el internamiento por facultad de la Sunat o solicitud del infractor, también podrán ser graduadas. Para dicho efecto, se tendrá en cuenta la frecuencia con que el infractor comete la infracción. En el caso de la multa que sustituye el internamiento por facultad de la Sunat, además, se tomará en cuenta el peso bruto del vehículo objeto de sanción.

## 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de

---

(41) Nota 5 de las Tablas I y II y Nota 6 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(42) Anexos I, IV y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(43) Ver definición de Acreditación contemplada en el numeral 13.1 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(44)</sup>.

## 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Ver cuadro N° 4.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa de transportes Black Sparrow S.A. fue contratada para trasladar mercaderías de un cliente. El servicio comprendía llevar azúcar desde el distrito de La Molina (Lima) hasta los almacenes de la empresa en el Callao.

Mientras se producía el desplazamiento, el vehículo es intervenido por una unidad de control móvil de la Sunat. En la intervención se solicita al chofer del vehículo que sustente con documentos el traslado que está efectuando.

El chofer presenta la guía de remisión remitente, pero no la guía de remisión transportista.

¿Existe alguna infracción?, ¿cuál sería la sanción por la infracción cometida?

#### Solución:

---

Según lo señalado, al no contar con la guía de remisión transportista, ha incurrido en la infracción contemplada en el numeral 4 del artículo 174 del Código Tributario, correspondiéndole la sanción de internamiento del vehículo.

Ahora bien, el régimen de gradualidad de este tipo de infracción permite a la Administración Tributaria decidir si se interna el vehículo o permite que este culmine su recorrido para que posteriormente el contribuyente se presente en el lugar en el plazo que se le indique para **internar** posteriormente el vehículo, así resulta del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 158-2004/SUNAT, que aprueba el reglamento de la sanción de internamiento temporal de vehículos prevista en el artículo 182 del Código Tributario. Para ello, será necesario que el contribuyente se encuentre inscrito en el RUC.

Si el vehículo materia de internamiento no se pone a disposición de la Sunat en el plazo, lugar y condiciones detalladas en el acta probatoria, la Sunat podrá solicitar la captura de este a las autoridades policiales correspondientes.

Supongamos que el vehículo fue entregado a la Sunat en el lugar y plazo fijado. El plazo de internamiento es de 30 días, salvo que se aplique lo dispuesto por el Anexo IV de la Resolución SUNAT N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el régimen de gradualidad, que señala que el internamiento será de 5 días para la primera oportunidad en que se comete esta infracción, siempre que el contribuyente dentro de los tres (2) primeros días calendario, acredite el derecho de propiedad o posesión del vehículo en los términos señalados en el séptimo párrafo del artículo 182 del Código Tributario. Dicho plazo, se contará desde el día siguiente de levantada el acta probatoria.

Finalmente, transcurridos los 5 días que el régimen de gradualidad establece como sanción y cancelados los gastos originados por el internamiento, el contribuyente podrá retirar el vehículo.

---

(44) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO N° 4**

**Gradualidad de la infracción del numeral 4 del artículo 174 del Código Tributario**

**Transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado**

Sanción según tablas		Gradualidad de la sanción		Multa que sustituye la sanción		Gradualidad de la multa que sustituye la sanción: Frecuencia						
I	II	III	I	II	III	A criterio de la Sunat	Peso Bruto vehicular (en TM)	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	4ª oportunidad o más	
Internamiento temporal del vehículo	5 días	15 días	20 días	4 UIT	De 0 hasta 25	A solicitud del infractor	Más de 25 hasta 39	50% UIT	1 UIT	1.5 UIT	2 UIT	2.5 UIT
					Más de 39		1 UIT	2 UIT	3 UIT	4 UIT		
							1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	4ª oportunidad o más		
					Tabla I	3 UIT	1.5 UIT	2 UIT	2.4 UIT	3 UIT	3 UIT	
					Tabla II	2 UIT	50% UIT	1 UIT	1.5 UIT	2 UIT	2 UIT	
					Tabla III	1 UIT	25% UIT	50% UIT	75% UIT	1 UIT	1 UIT	

## **Subcapítulo 5**

---

### **Infracción por transportar bienes y/o pasajeros con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez (numeral 5 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

En este caso, la conducta infractora sancionada se configura cuando el traslado de bienes y/o pasajeros se sustenta en comprobantes de pago, guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas tributarias que no cumplen los requisitos y condiciones establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago para ser considerados como documentos válidos.

En este caso, al igual que para la infracción desarrollada anteriormente en el Subcapítulo 4, el sujeto sancionado será también el transportista, siendo aplicable la sanción al momento que la conducta infractora es detectada por la Administración Tributaria. El remitente será sujeto de sanción solo si la Sunat verifica que la guía de remisión por él emitida no cumple con los requisitos y condiciones establecidos para ser considerada como tal.

Cabe anotar que para el caso de los requisitos de las guías de remisión se ha establecido que, si a la fecha de inicio del traslado, el remitente o transportista que emite la guía de remisión, tiene la condición de **no habido**, se considerará que **no existe** guía de remisión. De igual forma, si las guías no han sido impresas por sujetos que cumplan los requisitos y condiciones establecidos para solicitar la autorización de impresión y/o importación, estas tampoco se considerarán existentes.

Respecto de la configuración de la infracción, debemos tener en cuenta lo establecido por el Tribunal Fiscal para el caso de la guía de remisión, en el sentido de que esta también se configura cuando el transportista, no obstante contar con una guía de remisión transportista válida, cuenta con una guía de remisión remitente que no cumple con los requisitos y condiciones establecidos para ser considerada como tal.

En efecto, en la Resolución N° 7493-5-2003, de fecha 24/12/2003, el Tribunal Fiscal, basándose en lo dispuesto por el segundo y tercer párrafos del artículo 97 del Código Tributario, ha establecido como criterio jurisprudencial que el transportista es responsable de verificar que la guía de remisión que el remitente le entregue cumpla con los requisitos y condiciones establecidos en el Reglamento de Comprobante de Pago.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal considera que el transportista también incurrirá en la infracción de transportar bienes con guías de remisión que no cumplan con los requisitos y/o condiciones, cuando la omisión haya sido generada por el remitente de los bienes, pues, a criterio de dicho órgano resolutor, es obligación del transportista verificar que la guía de remisión remitente cumpla con todos los requisitos para ser considerada como tal.

Sobre el particular, consideramos que el criterio vertido por el Tribunal Fiscal es errado, toda vez que las obligaciones del transportista a las que se refiere el artículo 97 del Código

Tributario, son exclusivamente las de exigir al remitente la emisión y entrega de la guía de remisión correspondiente así como la de exhibirla a la Sunat cuando esta lo requiera, no pudiéndose, en consecuencia, extender dicha obligación a la de verificar que dicho documento cumpla con los requisitos establecidos para que tenga validez.



## JURISPRUDENCIA

---

### **RTF N° 06860-5-2004 (10/09/2004)**

No se configura la infracción tipificada en el numeral 3 (actualmente numeral 5) del artículo 174 del Código Tributario, cuando los documentos observados consignan la razón social de la recurrente y describen la mercadería transportada cumpliendo de esa manera con los requisitos de las guías de remisión.

### **RTF N° 1546-5-2004 (17/03/2004)**

Cuando la guía de remisión es emitida sin consignarse al detalle del número de RUC o documento de identidad del remitente, número de constancia de inscripción en el Ministerio de Transportes y Comunicaciones y la fecha de inicio del traslado, se incumple con los requisitos exigidos a estos en el artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago, incurriendo por ello en la infracción tipificada en el numeral 3 (actualmente numeral 5) del artículo 174 del Código Tributario.

---

## **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa equivalente al 50% y 25% de la UIT, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II del Código Tributario o una multa equivalente al 0.3 de los I<sup>(45)</sup>, tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, siempre que se trate de las dos primeras oportunidades en que el infractor cometa la infracción.
- b) El internamiento temporal del vehículo por 15 días, aplicable a partir de la tercera oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. A partir de la cuarta oportunidad se aplicarán por un máximo de 30 días calendario.

No obstante, tal sanción podrá ser sustituida por: i) una multa equivalente a 4 UIT, cuando sea sustituida a criterio de la Sunat o ii) una multa equivalente a 3, 2 y 1 UIT, tratándose de las Tablas I, II y III, según corresponda, cuando la sustitución sea solicitada por el infractor. En cualquier caso, el infractor, previo pago de la multa, podrá retirar el vehículo internado en los depósitos de la Sunat.

A estos efectos, se entenderá que se ha incurrido en dos anteriores oportunidades cuando las sanciones de multa respectivas hubieran quedado firmes y consentidas en la vía administrativa, lo cual ocurre cuando: i) El plazo para impugnarlas ha vencido, sin que se interponga el recurso impugnatorio respectivo (tales como recursos de reclamación o apelación), ii) Habiendo sido impugnadas, se presenta el desistimiento y este es aceptado mediante resolución o iii) Se notifica una resolución que pone fin a la vía administrativa (tal como una resolución emitida por el Tribunal Fiscal).

## **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

---

(45) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(46)</sup>:

- a) La sanción de multa se aplicará en las dos primeras oportunidades en que el infractor comete la infracción. Esta multa podrá ser rebajada dependiendo de si se trata de la primera o segunda oportunidad.
- b) La sanción de internamiento de vehículo se aplicará a partir de la tercera oportunidad en que se comete la infracción.
- c) La sanción máxima para el internamiento de vehículo es de 30 días calendario, siendo de aplicación a partir de la cuarta oportunidad en que se comete la infracción.
- d) La sanción de internamiento podrá ser sustituida por una multa a criterio de la Sunat o por solicitud del infractor, según lo indicado en el segundo párrafo del inciso b) del numeral anterior.
- e) Las multas que sustituyen el internamiento por facultad de la Sunat o solicitud del infractor, también podrán ser graduadas. Para dicho efecto, se tendrá en cuenta la frecuencia con que el infractor comete la infracción. En el caso de la multa que sustituye el internamiento por facultad de la Sunat, además, se tomará en cuenta el peso bruto del vehículo objeto de sanción.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(47)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Ver cuadro N° 6.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa de transportes Road Runner S.A. fue contratada para prestar el servicio de transporte de carga por Hijos del Sol S.A.

Durante el traslado de los bienes la unidad de transporte fue intervenida por una unidad de control móvil de la Sunat, la cual solicitó la documentación que sustentaba el traslado de los bienes. El conductor entregó una guía de remisión que al ser analizada se comprobó que no tenía como información impresa el número de registro otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, ya que, como se verificó, el vehículo poseía una capacidad de carga mayor a dos (2) toneladas.

¿Existe alguna infracción?, de ser así ¿cuál sería la sanción?

**Dato adicional:** El transportista es un contribuyente del régimen general, a quien se le ha detectado cometiendo por primera vez la infracción.

---

(46) Anexos I, IV y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(47) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO N° 5**

**Gradualidad de la infracción del numeral 5 del artículo 174 del Código Tributario**

**Transportar bienes y/o pasajeros con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez**

Sanción según Tablas		Tablas	Gradualidad de la sanción: frecuencia y acreditación			
I	II	III	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	4ª oportunidad o más
50% UIT o Internamiento temporal del vehículo	25% UIT o Internamiento temporal del vehículo	0.3% de los I o Internamiento temporal del vehículo	25% UIT	50% UIT	Internamiento por 15 días	Internamiento por 30 días
			12% UIT	25% UIT		
			0.2% de los I	0.3% de los I		
		Multa que sustituye la sanción	Gradualidad de la multa que sustituye la sanción: Frecuencia			
		A criterio de la SUNAT	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	4ª oportunidad o más
		4 UIT	50% UIT	1 UIT	2 UIT	4 UIT
			75% UIT	1.5 UIT	2.5 UIT	4 UIT
			Más de 39	1 UIT	2 UIT	3 UIT
		A solicitud del infractor	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	4ª oportunidad o más
		Tabla I	1.5 UIT	2 UIT	2.4 UIT	3 UIT
		Tabla II	50% UIT	1 UIT	1.5 UIT	2 UIT
		Tabla III	25% UIT	50% UIT	75% UIT	1 UIT

**Solución:** \_\_\_\_\_

Según se ha indicado en la formulación del caso, la guía de remisión no contiene como información impresa el dato referido al número de registro otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, el cual es obligatorio según lo dispuesto por el literal d) del numeral 2.1 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago. Por consiguiente, se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 174 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con una multa o el internamiento temporal del vehículo, aplicándose esta última a partir de la tercera oportunidad en la que el contribuyente vuelva a cometer la misma infracción.

Al ser la primera vez que se detecta a la empresa cometiendo la infracción, corresponde aplicarle una multa, la cual según la Tabla I de infracciones y sanciones del Código Tributario, es equivalente al 50% de la UIT.

Sin embargo, según la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT que aprueba el Régimen de gradualidad, corresponde rebajar la multa antes descrita al 25% de la UIT.

---

## **Subcapítulo 6**

---

### **Infracción por no obtener el comprador los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, por las compras efectuadas, según las normas sobre la materia (numeral 6 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La conducta infractora que se sanciona es la no obtención por parte del comprador del comprobante de pago o documento complementario a este (como las notas de crédito) que sustenten la adquisición efectuada, siendo en este caso el sujeto sancionado el comprador y no el sujeto que se encontraba obligado a emitirlo, a quien se le sancionaría por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

Nótese que, de acuerdo a la tipificación de la infracción en comentario, la omisión por parte del comprador se origina de una operación de compraventa (entendida como toda transferencia en propiedad a título oneroso) y no de una transferencia a título gratuito (como es el caso de los retiros de bienes o las donaciones) o de una prestación de servicios.

En este caso, la sanción será aplicable al momento que la conducta infractora es detectada por la Administración Tributaria, esto es al momento de la intervención, la cual deberá producirse mientras el comprador tenga en su poder los bienes adquiridos.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario es la del comiso, siendo de aplicación el procedimiento establecido en el artículo 184 del Código Tributario<sup>(48)</sup>.

---

(48) Nota 7 de las Tablas I y II y nota 8 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos que la Sunat no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no percederos o percederos, respectivamente<sup>(49)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta que<sup>(50)</sup>, la multa que se paga para recuperar los bienes comisados gozará de las mismas rebajas establecidas para la multa que sustituye al comiso<sup>(51)</sup>, tomando en consideración el criterio de frecuencia.

Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

### **4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(52)</sup>.

---

(49) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N°157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(50) Anexos I, IV y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(51) Numeral 4 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(52) Artículo 166 del Código Tributario.

## 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Gradualidad de la infracción del numeral 6 del artículo 174 del Código Tributario						
No obtener el comprador los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, por las compras efectuadas, según las normas sobre la materia						
Sanción según tablas			Gradualidad de la multa que sustituye el comiso y la multa para recuperar los bienes comisados			
I	II	III	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	
Comiso			5% del valor de los bienes	10% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	



### APLICACIÓN PRÁCTICA

Con fecha 15 de agosto de 2011, el Sr. José Gálvez Méndez, contribuyente del nuevo RUS en la categoría 4, realiza compras de juguetes para su negocio en el Centro de Lima, por un monto total de S/. 1,400. A su salida del local comercial es intervenido por un fedatario fiscalizador quien le solicita el comprobante de pago respectivo, el cual no es mostrado por el Sr. Gálvez, ya que por descuido no lo solicitó. Tras esta situación, el fedatario fiscalizador procede a comisar los bienes. El Sr. Gálvez nos consulta si es correcto el proceder de Sunat y de ser así que es lo que debe hacer para recuperar sus mercancías lo más pronto posible, teniendo en consideración que es la segunda oportunidad que se le sanciona por este motivo.

**Solución:** \_\_\_\_\_

Del caso planteado tenemos que la infracción cometida es la tipificada en el numeral 6 del artículo 174. Esta infracción tiene la siguiente sanción: comiso de los bienes.

Esta sanción cuenta con gradualidad, la cual se encuentra en el Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Según dicha gradualidad, teniendo en consideración que es la segunda oportunidad en la que el Sr. Gálvez incurre en la infracción, la sanción ascendería al 10% del valor de los bienes, la cual deberá ser cancelada para recuperar sus bienes.

## Subcapítulo 7

### **Infracción por no obtener el usuario los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, por los servicios que le fueran prestados (numeral 7 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

La conducta infractora sancionada es la no obtención por parte del usuario de un servicio del comprobante de pago o documento complementario a este (como las notas de crédito)

que sustenten el servicio prestado, siendo en este caso el sujeto sancionado el usuario y no el sujeto prestador del servicio que se encontraba obligado a emitirlo, a quien se le sancionaría por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

Nótese que de acuerdo a la tipificación de la infracción en comentario, la omisión por parte del usuario se origina de la prestación de un servicio, la cual podrá ser a título oneroso o gratuito, toda vez que, en cualquiera de los dos casos, existe la obligación de emitir comprobantes de pago.

En este caso, la infracción se configura en el momento que surge la obligación de emitir comprobantes de pago<sup>(53)</sup>.

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

La sanción por incurrir en la infracción bajo comentario, independientemente de que se trate de los sujetos de la Tabla I, II o III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, es una multa equivalente al 5% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

La sanción bajo comentario no cuenta con un régimen de gradualidad.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

El Sr. Juan León Suárez, contribuyente en la categoría 1 del RUS, es propietario de una bodega en el distrito del Rímac. Con fecha 13 de julio de 2011, el Sr. León contrata a un pintor para que realice el servicio de pintado de la fachada e interiores de su local comercial. El 17 de julio, el servicio es concluido, por lo que el Sr. León cancela el importe pactado por el servicio. En esos mismos instantes, el Sr. León es intervenido por un fedatario fiscalizador de la Sunat, quien al haber observado los hechos, solicita al Sr. León el comprobante de pago que debió exigir. Al no contar con comprobante alguno, el fedatario procede a levantar el acta correspondiente por la comisión de la infracción del numeral 7 del artículo 174 del Código Tributario, por lo que el Sr. León nos consulta si es correcto el proceder del funcionario de la Sunat y, de ser así, cuál sería la sanción a esta.

#### Solución:

Al no haber obtenido ni exigido el comprobante de pago correspondiente, el Sr. León cometió la infracción del numeral 7 del artículo 174 del Código Tributario, siendo la sanción aplicable una multa equivalente al 5% UIT.

Cabe precisar que la mencionada sanción recae sobre el usuario del servicio, independientemente de la que corresponde al prestador del servicio por no emitir y/o no otorgar comprobante de pago, conducta infractora que se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

La infracción cometida por el Sr. León no goza régimen de gradualidad alguno por lo que se deberá cancelar el íntegro de la multa más los intereses moratorios correspondientes.

---

(53) De acuerdo a lo indicado en la introducción del presente Capítulo.

## Subcapítulo 8

---

### **Infracción por remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión (numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

En el caso de la infracción bajo comentario, la conducta infractora sancionada es la remisión de bienes sin la correspondiente documentación que la sustente.

En ese sentido, el sujeto sancionado será quien tenga la calidad de remitente de los bienes y, por ende, se encuentre obligado a llevar consigo la documentación que sustente la remisión de estos, tales como comprobantes de pago, guías de remisión remitente, independientemente de la modalidad de transporte que se realice (privado o público), u otros documentos tales como las constancias de depósito de la detracción<sup>(54)</sup>.

Respecto de los comprobantes de pago, cabe anotar que en principio, según lo establecido por el Reglamento de Comprobantes de Pago, no será exigible acompañar este durante el traslado de los bienes, salvo que se trate, por ejemplo, del traslado de bienes sustentado con una factura-guía (cuando es el vendedor quien traslada los bienes por haberse previsto así en las condiciones de venta) o del traslado efectuado por emisores itinerantes de comprobantes de pago o de aquellos traslados de bienes cuya adquisición se encuentre sustentada con liquidaciones de compra.

Por otro lado, respecto de las guías de remisión, es importante señalar que, de emplearse la modalidad de transporte público, no podrá ser sancionado el tercero (transportista) que preste el servicio de transporte, sino únicamente el sujeto que remite los bienes.

Finalmente, si bien se configura la infracción al momento de remitirse los bienes sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión u otro documento que sustente la remisión, esta sería sancionada solo si es detectada por la Administración Tributaria cuando el traslado se esté efectuando.



#### **JURISPRUDENCIA**

##### **RTF N° 01211-5-2005 (23/02/2005)**

El Tribunal considera que la recurrente (la que remite los bienes) al no exhibir la guía de remisión que sustentara su traslado sino una declaración simplificada presentada a Aduanas incurrió en la infracción prevista por el numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario.

---

(54) Según las normas que regulan el sistema de detracciones del IGV, tratándose de la venta o el traslado de los bienes el Anexo 1 (alcohol etílico y azúcar), es necesario sustentar este con la constancia de depósito de detracción correspondiente.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario es la del comiso, siendo de aplicación el procedimiento establecido en el artículo 184 del Código Tributario<sup>(55)</sup>.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos que la Sunat no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, respectivamente<sup>(56)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta que<sup>(57)</sup>, la multa que se paga para recuperar los bienes comisados gozará de las mismas rebajas establecidas para la multa que sustituye al comiso<sup>(58)</sup>, tomando en consideración el criterio de frecuencia.

Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

## 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de

---

(55) Nota 7 de las Tablas I y II y nota 8 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(56) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N°157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(57) Anexos V y IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(58) Numeral 4 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(59)</sup>.

## 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Gradualidad de la infracción del numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario			
Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión			
Sanción según tablas			Gradualidad de la multa que sustituye el comiso y la multa para recuperar los bienes comisados
I	II	III	
			1ª oportunidad
			2ª oportunidad
			3ª oportunidad
Comiso			5% del valor de los bienes
			10% del valor de los bienes
			15% del valor de los bienes



### APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa fabricante de dulces Olguita S.A. cuenta con dos locales donde realiza su actividad, que se encuentran a corta distancia uno del otro. En uno opera la fábrica de los dulces, mientras que el otro local es empleado principalmente como almacén.

Una sección de su local empleado como almacén sufrió una inundación, por lo que el jefe de almacén dispuso el envío de un lote de mercaderías a la fábrica.

Mientras se efectuaba el traslado, el camión fue intervenido por una unidad de control móvil de la Sunat, la cual solicitó al conductor mostrar la guía de remisión remitente. El conductor mostró únicamente una nota de salida de almacén elaborada por el almacenero.

¿Es suficiente ese documento o se habría incurrido en alguna infracción?

**Solución:** \_\_\_\_\_

La nota de salida de almacén no es el documento que sustenta el traslado de los bienes, para ese propósito fue diseñada la guía de remisión remitente.

En ese sentido, al no contar el conductor de la empresa Olguita S.A. con la guía de remisión correspondiente, incurre en la infracción del numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con el comiso de bienes.

Para el recupero de los bienes, la empresa deberá cancelar una multa ascendente al 15% del valor de los bienes, así lo establece el primer párrafo del artículo 184 del Código Tributario, además de los gastos que originó la ejecución del comiso (carga, descarga, almacenamiento, traslado, entre otros).

Tal multa goza de un régimen de gradualidad, el cual se encuentra regulado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT. Según dicho régimen, de tratarse de la primera oportunidad que se comete la infracción, la multa graduada sería del 5% del valor de los bienes.

(59) Artículo 166 del Código Tributario.

## Subcapítulo 9

---

### **Infracción por remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guía de remisión y/u otro documento que carezca de validez (numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

A diferencia de la infracción del numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario, en este caso la conducta infractora sancionada no es la remisión de bienes sin los documentos que sustenten esta, sino más bien, la remisión de bienes con comprobantes de pago o guías de remisión (entre otros documentos) que no cumplen los requisitos y condiciones establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago para ser consideradas válidamente como tales.

El sujeto sancionado será quien tenga la calidad de remitente de los bienes, independientemente de la modalidad de transporte que este realice (privado o público). En ningún caso, será sancionado el sujeto que presta el servicio de transporte.

Asimismo, si bien la conducta infractora se configura al momento de remitirse los bienes con documentos que no cumplen con los requisitos y/o condiciones establecidos, consideramos que, por la naturaleza de la infracción, esta sería sancionada solo si es detectada por la Administración Tributaria cuando el traslado se esté efectuando.



#### **JURISPRUDENCIA**

---

##### **RTF N° 03173-5-2005 (20/05/2005)**

Se comete la infracción tipificada en el numeral 6 (actualmente numeral 9) del artículo 174 del Código Tributario, que es el remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, o con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez, cuando no se indica la fecha de inicio de traslado de los bienes.

---

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes<sup>(60)</sup>:

- a) **Comiso:** Cuando los requisitos que incumplan los comprobantes de pago, guías de remisión u otros documentos emitidos sean considerados “principales”, de acuerdo a lo indicado en el numeral 16.1 del artículo 16 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

---

(60) Nota 8 de las Tablas I y II y nota 9 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos, que la Sunat no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, respectivamente<sup>(61)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

- b) Multa:** Cuando los requisitos que incumplan los comprobantes de pago, guías de remisión u otros documentos emitidos sean considerados “secundarios”, considerándose como tales a aquellos que estando considerados en el Reglamento de Comprobantes de Pago no se encuentran contemplados en el numeral 16.1 del artículo 16 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

En este último caso, el importe de la multa será equivalente al 30%, 15% y 10% de la UIT, tratándose de los sujetos de la Tabla I, II y III del Código Tributario, respectivamente.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta que<sup>(62)</sup>, la multa por incumplir los requisitos principales ascenderá a 4% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 8% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

Del mismo modo, tratándose de la primera oportunidad, la multa por incumplir los requisitos “secundarios” ascenderá a 10%, 8% o 5% de la UIT, tratándose de las Tablas I, II o III del Código Tributario; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 20%, 10% y 8% de la UIT, tratándose de las Tablas I, II o III del Código Tributario y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna, siendo ascendente a 30%, 15% y 10% de la UIT, tratándose de las Tablas I, II o III del Código Tributario.

Por su parte, la multa que se pague para recuperar los bienes comisados gozará de las rebajas de acuerdo al criterio de frecuencia. Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será

---

(61) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(62) Anexos V y IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(63)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Ver cuadro N° 6.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La Sra. Lorena Lao es propietaria de una peluquería en el distrito de Pueblo Libre, por la que es contribuyente en la categoría 3 del nuevo RUS. Con fecha 3 de julio de 2011 procedió a realizar compras de insumos para su peluquería en el Centro de Lima por S/. 1,000, tras lo cual advertida de que ya se encuentra autorizada a emitir guía de remisión remitente, pues el traslado lo va a realizar con su propio vehículo, procede a emitir una sin consignar motivo del traslado. En inmediaciones de la Plaza La Bandera es intervenida por control móvil de la Sunat, solicitándosele la guía de remisión correspondiente, la cual es mostrada por la Sra. Lao. Observando los detalles de la guía de remisión, el fedatario fiscalizador se percató de que esta no consignaba el motivo del traslado, razón por la cual emite el acta probatoria correspondiente procediendo a comisar los bienes por haberse cometido la infracción del numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario. Teniendo en cuenta que es la primera oportunidad de cometida esta infracción, la Sra. Lao nos pregunta si es correcta la sanción impuesta.

#### Solución:

---

El numeral 19.2 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago señala los requisitos que deben cumplir las guías de remisión para que se consideren válidas. Uno de ellos es el consignar motivo de traslado, el cual no se evidencia en la guía mostrada por la Sra. Lao al fedatario fiscalizador, por lo que sí se habría cometido la infracción de “remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez”.

En ese sentido, la sanción de comiso impuesta a la Sra. Lao es correcta. No obstante, la referida sanción goza de gradualidad según los anexos IV y V de la R.S. N° 063-2007-SUNAT.

Cabe precisar que según el artículo 16 de la R.S. N° 063-2007-SUNAT que señala los requisitos principales y secundarios de los comprobantes de pago y guías de remisión, el motivo del traslado constituye un requisito principal.

Para poder recuperar los bienes comisados, teniendo en consideración que es la primera oportunidad de cometida esta infracción, la Sra. Lao deberá pagar una multa que asciende al 4% del valor de los bienes, además de los intereses moratorios que se devenguen hasta la fecha de pago.

---

(63) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO Nº 6**

**Gradualidad de la infracción del numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario**

**Remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez**

Sanción según tablas	Multa por incumplimiento de requisitos principales						Multa por incumplimiento de requisitos secundarios			
	Gradualidad de la multa para recuperar los bienes comisados (15% del valor de los bienes)			Gradualidad de la multa que sustituye al comiso (15% del valor de los bienes)			Tablas	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más				
I	4% del valor de los bienes	8% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	5% del valor de los bienes	10% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	I	10% UIT	20% UIT	30% UIT
II							II	8% UIT	10% UIT	15% UIT
III							III	5% UIT	8% UIT	10% UIT
Comiso o multa										

## Subcapítulo 10

---

### **Infracción por remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no corresponden al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia (numeral 10 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

De la tipificación de la infracción en comentario, tenemos que esta sanciona dos conductas:

- i. Remitir bienes con comprobantes de pago, guías de remisión o documentos complementarios a estos, que no correspondan al régimen del deudor tributario; y,
- ii. Remitir bienes con comprobantes de pago, guías de remisión o documentos complementarios a estos, que no correspondan al tipo de operación realizada.

La primera conducta infractora se configura cuando, por ejemplo, un sujeto del Nuevo RUS remite bienes con una factura, no encontrándose facultado a ello, pues según lo dispone el Decreto Legislativo N° 937, tales sujetos pueden emitir solo boletas de venta o *tickets* de máquinas registradoras.

Por su parte, la segunda conducta infractora se configura cuando, por ejemplo, ante una operación de compraventa realizada con un sujeto receptor de rentas de tercera categoría, el vendedor que se encarga del traslado de estos, remite los bienes con una boleta de venta en lugar de remitirlos con una factura.

Ambas conductas infractoras se configuran en cada oportunidad en que el sujeto obligado remite bienes con documentos que no corresponden a su régimen o al tipo de operación realizada.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario es la del comiso, siendo de aplicación el procedimiento establecido en el artículo 184 del Código Tributario<sup>(64)</sup>.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos que la Sunat no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

---

(64) Nota 7 de las Tablas I y II y nota 8 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, respectivamente<sup>(65)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta que<sup>(66)</sup>, la multa que se paga para recuperar los bienes comisados gozará de las mismas rebajas establecidas para la multa que sustituye al comiso<sup>(67)</sup>, tomando en consideración el criterio de frecuencia.

Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

### **4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(68)</sup>.

---

(65) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(66) Anexos I, IV y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(67) Numeral 4 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(68) Artículo 166 del Código Tributario.

**5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD**

Gradualidad de la infracción del numeral 10 del artículo 174 del Código Tributario						
Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia						
Sanción según tablas			Gradualidad de la multa que sustituye el comiso y la multa para recuperar los bienes comisados			
I	II	III	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	
Comiso			5% del valor de los bienes	10% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	

 **APLICACIÓN PRÁCTICA**

El contribuyente Karina EIRL pertenece al régimen general de renta y en el mes de julio de 2010, efectuó una venta de mercaderías. Las condiciones de la operación de venta pactada señalaban que el vendedor, Karina EIRL, entregaría los bienes en el domicilio fiscal del comprador; como el almacén de la empresa no contaba con guías de remisión se decidió sustentar el transporte con una factura, consignando toda la información que indica el Reglamento de Comprobantes para aquellas situaciones en las que un comprobante de pago reemplaza a una guía de remisión. Es la primera vez que se incurre en la infracción.

El área de facturación tampoco contaba con facturas en stock por lo que elaboró el comprobante de pago tomando uno que pertenece a una serie que estuvo asociada a un local que fue dado de baja ante la Sunat.

Mientras se efectuaba el traslado de los bienes vendidos, la unidad de transporte fue intervenida por una unidad de control móvil de la Sunat, la cual constató que el comprobante que sustentaba el traslado pertenecía a una serie que había sido dada de baja.

¿Cuál sería el monto de la sanción por la infracción cometida?

**Solución:** \_\_\_\_\_

Del caso planteado tenemos que la infracción cometida es la del numeral 10 del artículo 174 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con el comiso de bienes. En ese sentido, para recuperar los bienes comisados se debe pagar una multa equivalente al 15% del valor de los bienes, además de los gastos incurridos por el comiso de los bienes. Sin embargo, esta multa podrá ser graduada según sea la frecuencia con que se ha cometido la infracción.

En efecto, según el Régimen de Gradualidad aprobado mediante R.S. N° 063-2007/SUNAT, la multa que corresponde aplicar por la comisión de dicha infracción, de tratarse de la primera oportunidad en que se detecta esta, equivale al 5% del valor de los bienes.

## Subcapítulo 11

---

### **Infracción por utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a estos (numeral 11 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Las máquinas registradoras son consideradas como mecanismos de emisión de comprobantes de pago, en ese sentido, a efectos de que su utilización no resulte indebida, deberán ser declaradas ante la Sunat.

En efecto, según lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago, los usuarios de máquinas registradoras tienen la obligación de declarar en el formulario de máquinas registradoras “Formulario N° 809”, dentro de los cinco (5) días hábiles de ocurridos, el incremento (o alta) de máquinas registradoras.

La alusión a “incremento de máquinas registradoras” incluye la obligación de declarar las nuevas máquinas que serán puestas en uso o aquellas máquinas que habiendo sido dadas de baja, serán nuevamente puestas en uso.

Por su parte, existen otros medios de emisión de comprobantes de pago que son los documentos autorizados a los que se refiere el inciso g) del artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago, entre los que se encuentran, los boletos de transporte aéreo comercial, los documentos emitidos por las entidades bancarias y financieras, los recibos emitidos por las entidades prestadoras de servicios públicos, entre otros.

En ese sentido, se incurrirá en la infracción bajo comentario cuando se utilice máquinas registradoras no declaradas ante la Sunat u otros sistemas de emisión que no cuenten con la autorización de dicha entidad, pues serán considerados como medios no autorizados para fines tributarios.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes<sup>(69)</sup>:

**a) Comiso:** Cuando se trate de máquinas registradoras no declaradas, de acuerdo a lo indicado en el numeral 16.1 del artículo 16 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II del Código Tributario.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos, que la Sunat no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes

---

(69) Nota 8 de las Tablas I y II y nota 9 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, respectivamente<sup>(70)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

- b) Multa:** Cuando se trate de los otros sistemas de emisión que no cuenten con la respectiva autorización, de acuerdo a lo indicado en el numeral 16.1 del artículo 16 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II del Código Tributario. En este último caso, el importe de la multa será equivalente al 30% y 15% de la UIT, tratándose de los sujetos de la Tabla I y II del Código Tributario, respectivamente, o al 10% de la UIT, tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, respectivamente.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta que<sup>(71)</sup>, la multa que se paga para recuperar los bienes comisados gozará de las mismas rebajas establecidas para la multa que sustituye al comiso<sup>(72)</sup>, tomando en consideración el criterio de frecuencia.

Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa que sustituye al comiso ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

Del mismo modo, tratándose de la primera oportunidad, la multa por utilizar otros sistemas de emisión que no cuenten con la respectiva autorización de la Sunat ascenderá a 10%, 8% o 5% de la UIT, tratándose de las Tablas I, II o III del Código Tributario; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 20%, 10% y 8% de la UIT, tratándose de las Tablas I, II o III del Código Tributario y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna, siendo ascendente a 30%, 15% y 10% de la UIT, tratándose de las Tablas I, II o III del Código Tributario, respectivamente.

---

(70) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(71) Anexos I, IV y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(72) Numeral 4 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

#### 4. CAUSALES DE PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(73)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Gradualidad de la infracción del numeral 11 del artículo 174 del Código Tributario									
Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a estos									
Sanción según tablas			Por utilizar máquinas registradoras no declaradas			Por utilizar sistemas de emisión no autorizados			
			Gradualidad de la multa para recuperar los bienes comisados y la multa que sustituye al comiso (15% del valor de los bienes)						
I	II	III	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	Tablas	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
Comiso o multa			5% del valor de los bienes	10% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	I	10% UIT	20% UIT	30% UIT
						II	8% UIT	10% UIT	15% UIT
						III	5% UIT	8% UIT	10% UIT



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa Hogareña S.A.C. se dedica a la venta de accesorios para el hogar. Debido a un incremento en las ventas decide implementar, en agosto de 2011, una máquina registradora para la emisión de *tickets*, lo cual le permitiría disminuir tiempo en la emisión de comprobantes. La máquina registradora tiene un costo según comprobante de S/. 5,500.

Con fecha 21 de agosto de 2006 es intervenido por un fedatario fiscalizador de Sunat quien le solicita el formulario 809, el cual le autoriza el uso de máquinas registradoras. La empresa no estaba al tanto de esta obligación por lo que instaló esta máquina sin autorización alguna. Ante esta situación el fedatario levanta el acta probatoria por la comisión de la infracción del numeral 11 del artículo 174 del Código Tributario, procediendo a comisar la respectiva máquina registradora. Hogareña S.A.C. nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat y si fuera así cuál sería trámite para que recupere su máquina registradora, teniendo en consideración que es la primera oportunidad que le ocurre esto.

(73) Artículo 166 del Código Tributario.

**Solución:** \_\_\_\_\_

El hecho de utilizar máquinas registradoras no declaradas implica la comisión de la infracción del numeral 11 del artículo 174 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con el comiso o una multa. En este caso, al detectarse la utilización de máquinas registradoras, procede aplicar la sanción de comiso. La sanción de multa solo es aplicable en el caso de la utilización de sistemas de emisión de comprobantes de pago no autorizados, así resulta del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

La gradualidad correspondiente a la sanción de comiso se aplica sobre la multa que se debe pagar para recuperar los bienes.

Según dicha gradualidad, la multa aplicable para recuperar la máquina es de 5% del valor del bien, teniendo en cuenta que es la primera oportunidad que se comete la infracción.

---

## Subcapítulo 12

---

### **Infracción por utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión en establecimientos distintos del declarado ante la Sunat para su utilización (numeral 12 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Según lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago, los usuarios de máquinas registradoras tienen la obligación de declarar en el formulario de máquinas registradoras "Formulario N° 809", dentro de los cinco (5) días hábiles de ocurridos, las nuevas máquinas registradoras que serán puestas en uso o aquellas que habiendo sido dadas de baja, serán nuevamente puestas en uso.

Al momento de la declaración, las máquinas registradoras deberán asignarse a un establecimiento declarado ante la Sunat, debiendo comunicarse a ella cualquier cambio de ubicación de tales máquinas a otro establecimiento de la misma empresa, así lo dispone el segundo párrafo del literal a) y el literal c) del artículo 12 antes mencionado.

En ese sentido, la infracción bajo comentario se configura cuando se detecte la utilización de máquinas registradoras en establecimientos distintos a los declarados ante la Sunat para su utilización.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

La sanción por incurrir en la infracción bajo comentario<sup>(74)</sup> es una multa equivalente al 50% y 25% de la UIT, tratándose de los sujetos de las Tablas I o II del Código Tributario, respectivamente, y al 0.3% de los I<sup>(75)</sup>, tratándose de los sujetos del Nuevo RUS.

---

(74) Nota 9 de las Tablas I y II y nota 10 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(75) Conforme a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario, el factor I equivale a 4 veces el límite máximo de cada categoría de los ingresos brutos mensuales del Nuevo RUS, según la categoría en que se encuentra o deba encontrarse ubicado el contribuyente.

En cualquier caso, la sanción será aplicable por cada máquina registradora o mecanismo de emisión utilizado en el establecimiento distinto al declarado para su utilización.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(76)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada declarando ante la Sunat el cambio de ubicación de las máquinas registradoras, mediante Formulario N° 809.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses moratorios.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(77)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 90%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 80%, si se en una fecha posterior pero antes de que surta efecto la referida notificación.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 60%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(78)</sup>.

### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la Sunat para su utilización						
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
50% UIT	25% UIT	0.3% de los I	80%	90%	50%	60%

(76) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(77) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(78) Artículo 166 del Código Tributario.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La farmacia Remedios S.A.C. cuenta con tres locales comerciales (una oficina principal y dos locales anexos) en cada uno de los cuales utiliza cuatro máquinas registradoras correctamente autorizadas. El 3 julio de 2012, mudan su oficina principal a uno de los establecimientos anexos, por lo que deciden trasladar las cuatro máquinas registradoras en su nuevo local, aún no habiendo solicitado la autorización respectiva para este nuevo local.

El 6 de julio son detectados por la Sunat, la que los sanciona con una multa por haber incurrido en la infracción del numeral 12 del artículo 174 del Código Tributario. La empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat y de ser así cuál sería la gradualidad aplicable teniendo en cuenta que el mismo día de ser notificados declaran el cambio de establecimiento de las máquinas registradoras.

### Solución:

Según los hechos expuestos, las máquinas registradoras estaban asociadas a un establecimiento anterior, distintos del cual se detectó la infracción, por lo que la sanción impuesta es correcta.

Cabe anotar que la sanción de multa aplicable es equivalente al 50% de la UIT, la cual se aplica por cada máquina registradora no autorizada.

Tal multa goza de la gradualidad prevista en el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Según el referido régimen de gradualidad, teniendo en cuenta que la infracción se subsanará el mismo día de detectada, la multa será rebajada en un 90%, pues la notificación surtirá efectos recién al día siguiente de efectuada.

---

## Subcapítulo 13

---

### **Infracción por usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las retenidas a la obligación de emitir u otorgar dichos documentos (numeral 13 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

El numeral 1.6. del artículo 7 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece como una de las operaciones exceptuadas de emitir comprobantes de pago a la transferencia de bienes efectuada por medio de máquinas expendedoras automáticas accionadas por monedas de curso legal. En este caso tenemos, por ejemplo, las máquinas expendedoras de bebidas gaseosas, helados o golosinas que se ubican en los lugares públicos tales como hospitales, centros comerciales, etc.

Dicho reglamento establece las características que las referidas máquinas expendedoras deben cumplir, como son las de contar con un dispositivo lógico contador de unidades vendidas, debidamente identificado en cuanto a su marca, tipo y número de serie.

El mencionado dispositivo lógico contador deberá tener las siguientes características:

- Estar resguardado cuando se abra la máquina para su recarga, debiendo ser visible su numeración, desde el exterior o al momento de abrirla.
- Asegurar la imposibilidad de retorno a cero (0), excepto en el caso de alcanzar el tope de la numeración, así como el retroceso del contador, por ningún medio (manual, mecánico, electromagnético, etc.).

Por tanto, la infracción bajo comentario se configura cuando las máquinas expendedoras automáticas no cumplen con las características antes descritas.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanción por incurrir en la infracción bajo comentario<sup>(79)</sup>, podrá ser el **comiso** o una multa equivalente al 30%, 15% o 10% de la UIT, tratándose de los sujetos de la Tabla I, II y III del Código Tributario, respectivamente.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

La sanción bajo comentario no cuenta con un régimen de gradualidad.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa Distribuidora S.A.C. se dedica al expendio de bebidas gasificadas y golosinas mediante máquinas de expendio automático, las cuales se accionan con monedas de curso legal. Esta empresa ha colocado una gran cantidad de estas máquinas en diversos locales en donde se concentran un gran número de personas (universidades, centros comerciales, fábricas, etc.). Durante una fiscalización a la empresa por parte de la Sunat, esta determina que las máquinas registradoras no aseguraban la imposibilidad de retornar el marcador a cero, lo cual se demuestra mediante informe técnico, por lo que sanciona a la empresa con una multa equivalente a 30% de la UIT. La empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat.

#### Solución:

---

El numeral 1.6 del artículo 7 del Reglamento de Comprobantes de Pago dispone como requisitos que deben cumplir las máquinas automáticas de bienes o prestación de servicios, el contar con un dispositivo lógico contador de unidades vendidas, debidamente identificado (marca, tipo, número de serie), el cual deberá tener las siguientes características:

- Estar resguardado cuando se abra la máquina para su recarga, debiendo ser visible su numeración, desde el exterior o en el momento de abrirla.
- Asegurar la imposibilidad de retorno a cero (0), excepto en el caso de alcanzar el tope de la numeración, así como el retroceso del contador, por ningún medio (manual, mecánico, electromagnético, etc.).

Como vemos, la empresa no ha cumplido con el requisito descrito en el literal b), por lo que incurre en la infracción del numeral 13 del artículo 174 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 30% de la UIT o el comiso, para los sujetos generadores de rentas de tercera categoría, sanciones que no gozan de gradualidad alguna.

Siendo así, la multa impuesta a la empresa por la Sunat es procedente.

---

(79) Nota 8 de las Tablas I y II y nota 9 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

## Subcapítulo 14

---

### **Infracción por remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias (numeral 14 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

El artículo 56 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Colectivo al Consumo establece que los bienes cuyo ISC se determina sobre la base del sistema al valor según precio de venta al público sugerido por el productor o comprador, deben llevar tal precio de manera clara y visible, en un precinto adherido al producto o directamente en él.

En ese sentido, la infracción bajo comentario se configura cuando: i) Se **remitan** bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles a los que nos hemos referido en el párrafo anterior, o ii) Se **posean** bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles.

En ambos casos, las conductas infractoras sancionadas no requieren ser detectadas previamente por la Sunat para su configuración.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario es la del comiso, siendo de aplicación el procedimiento establecido en el artículo 184 del Código Tributario<sup>(80)</sup>.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos que la Sunat no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no percederos o percederos, respectivamente<sup>(81)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

---

(80) Nota 7 de las Tablas I y II y nota 8 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(81) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N°157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La sanción bajo comentario no cuenta con un régimen de gradualidad.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa importadora Ulfe S.A.C. comercializa en el país cigarrillos, los cuales adquiere directamente de proveedores del exterior. El 4 de setiembre de 2010 se realiza un operativo en su depósito en donde el fedatario fiscalizador constata que los cigarrillos no contaban con el respectivo precinto en donde debe constar el precio de venta sugerido, de manera clara y visible, por lo que procede a sancionar la omisión.

Según el fedatario, al poseer bienes sin los precintos adheridos a ellos, la empresa ha incurrido en la infracción del numeral 14 del artículo 174 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con el comiso de los bienes. Sin embargo, el fedatario sustituye dicha sanción con una multa. La empresa nos consulta si es correcto el proceder de Sunat.

**Dato adicional:** Según los comprobantes de pago mostrados, el valor de los bienes es de S/. 84,000.

#### Solución:

La infracción del numeral 14 del artículo 174 del Código Tributario sanciona el remitir o poseer bienes sin los precintos correspondientes adheridos a ellos.

En este caso, al ser los cigarrillos y la cerveza productos afectos al Impuesto Selectivo al Consumo, a los cuales se les aplica el sistema al valor según precio de venta al público, deben contar con precintos en donde se evidencie el precio de venta sugerido por el importador, de conformidad con el artículo 56 del TUO de la Ley del IGV e ISC. Tal obligación fue incumplida por la empresa, por lo que la empresa sí ha incurrido en la infracción antes descrita.

La sanción por la comisión de la referida infracción es la del comiso de bienes, la cual puede ser sustituida por una multa si la Sunat así lo considera.

En el presente caso, al requerir los cigarrillos de almacenes especiales, el fedatario decidió sustituir el comiso por una multa, la cual según las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, equivale al 15% del valor de los bienes, sin exceder de 6 UIT.

---

## Subcapítulo 15

---

### **Infracción por no sustentar la posesión de bienes mediante los comprobantes de pago y/u otro documento previsto por las normas sobre la materia, que permitan sustentar costo o gasto que acrediten su adquisición (numeral 15 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

De la tipificación de la infracción en comentario, tenemos que esta sanciona el hecho de no contar con los comprobantes de pago u otros documentos previstos por las normas de la materia (tales como las constancias de depósito de detracción emitidas por el Banco de la Nación) que sustenten la adquisición de los bienes que posea, cuando la Sunat lo requiera.

En ese sentido, la infracción bajo comentario se sanciona cuando la Sunat realiza inspecciones en los locales u otros lugares fijos donde los administrados ubiquen los bienes, y no cuando estos están siendo trasladados, en cuyo caso se podrían configurar las infracciones

de los numerales 4 u 8 del artículo 174 del Código Tributario, referidos al traslado o remisión de bienes sin la documentación sustentatoria correspondiente.

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario es la del comiso, siendo de aplicación el procedimiento establecido en el artículo 184 del Código Tributario<sup>(82)</sup>.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requieran depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos que la Sunat no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, respectivamente<sup>(83)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta que<sup>(84)</sup>, la multa que se paga para recuperar los bienes comisados gozará de las mismas rebajas establecidas para la multa que sustituye al comiso<sup>(85)</sup>, tomando en consideración el criterio de frecuencia.

Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

---

(82) Nota 7 de las Tablas I y II y nota 8 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(83) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(84) Anexos I, IV y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(85) Numeral 4 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(86)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Gradualidad de la infracción del numeral 15 del artículo 174 del Código Tributario						
No sustentar la posesión de bienes mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición						
Sanción según tablas			Gradualidad de la multa que sustituye el comiso y la multa para recuperar los bienes comisados			
I	II	III	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	
Comiso			5% del valor de los bienes	10% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa Perla Negra S.A.C. se dedica a la venta de películas y juegos de videos en discos compactos en un centro comercial. Con fecha 25 de julio de 2012 se realiza un operativo de la Sunat en el local comercial, donde el fedatario fiscalizador le requiere que muestre los comprobantes respectivos que sustenten la posesión de los bienes que comercializa. Sin embargo la empresa no contaba con los respectivos comprobantes, procediendo la Sunat a levantar el acta probatoria respectiva señalando que el contribuyente ha incurrido en la infracción del numeral 15 del artículo 174 del Código Tributario, procediendo al comiso de los bienes. La empresa Perla negra S.A.C. nos consulta si es adecuado este proceder de Sunat y de ser así cómo podría recuperar los bienes comisados.

**Solución:** \_\_\_\_\_

No poseer el comprobante de pago y/u otro documento que permita sustentar la posesión de determinados bienes por parte de la empresa, origina que la empresa Perla Negra S.A.C. haya cometido la infracción del numeral 15 del artículo 174 del Código Tributario, por lo que sí corresponde aplicar la sanción de comiso de los bienes.

La multa que se deberá pagar para recuperar los bienes comisados será del 15% del valor de los bienes, la cual goza de gradualidad.

Asimismo, la empresa puede solicitar se sustituya la sanción de comiso por una multa equivalente al 15% del valor de los bienes, la cual también puede ser graduada de acuerdo a lo siguiente: tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

(86) Artículo 166 del Código Tributario.

En cualquier caso, la empresa debe acreditar la propiedad de los bienes con los comprobantes de pago correspondientes y/u otro documento que sustente la posesión de estas.

En el presente caso, entendemos que la empresa Perla Negra S.A.C. no posee los comprobantes respectivos ni le será posible conseguirlos, por lo que no podrá recuperar los bienes. De ser así, la Sunat declarará en abandono pudiendo proceder a su destrucción o remate, así lo dispone la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de comiso.

---

## Subcapítulo 16

---

### **Infracción por sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago y/u otro documento que carezca de validez (numeral 16 del artículo 174 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

A diferencia de la infracción del numeral 15 del artículo 174 del Código Tributario, en este caso la conducta infractora sancionada no es la no sustentación de la posesión de los bienes con los documentos previstos por las normas tributarias, sino más bien, la sustentación de dicha posesión con comprobantes de pago u otros documentos que **no cumplen con los requisitos y condiciones** establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago para ser consideradas válidamente como tales.

El sujeto sancionado será quien tenga la posesión de los bienes al momento de la detección por parte de la Sunat.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes<sup>(87)</sup>:

- a) **Comiso:** Cuando los requisitos que se incumplan sean considerados “principales”, de acuerdo a lo indicado en el numeral 16.1 del artículo 16 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos, que la Sunat no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

---

(87) Nota 8 de las Tablas I y II y nota 9 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no percederos o percederos, respectivamente<sup>(88)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

- b) Multa:** Cuando los requisitos que se incumplan sean considerados “secundarios”, considerándose como tales a aquellos que estando considerados en el Reglamento de Comprobantes de Pago no se encuentran contemplados en el numeral 16.1 del artículo 16 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

En este último caso, el importe de la multa será equivalente al 30% y 15% de la UIT, tratándose de los sujetos de la Tabla I y II del Código Tributario, respectivamente, o al 10% de la UIT, tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, respectivamente.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta que<sup>(89)</sup>, la multa por incumplir los requisitos principales ascenderá a 4% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 8% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

Del mismo modo, tratándose de la primera oportunidad, la multa por incumplir los requisitos “secundarios” ascenderá a 10%, 8% o 5% de la UIT, tratándose de las Tablas I, II o III del Código Tributario; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 20%, 10% y 8% de la UIT, tratándose de las Tablas I, II o III del Código Tributario y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna, siendo ascendente a 30%, 15% y 10% de la UIT, tratándose de las Tablas I, II o III del Código Tributario.

Por su parte, la multa que se pague para recuperar los bienes comisados gozará de las rebajas de acuerdo al criterio de frecuencia. Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación

---

(88) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(89) Anexos I, IV y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(90)</sup>.

### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Ver cuadro N° 7.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa MardiGras S.A.C. ha adquirido una maquinaria industrial a S/. 250,000, la cual se encuentra debidamente sustentada con una factura emitida por su proveedor. Con fecha 7 de agosto de 2011 la empresa es sometida a un proceso de fiscalización en donde el auditor de la Sunat observa que en el referido comprobante no se incluye la dirección de la casa matriz procediendo a aplicar una multa por la comisión de la infracción del numeral 16 del artículo 174 del Código Tributario. La empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat teniendo en consideración que es la primera oportunidad en que le suceden estos hechos.

#### Solución:

---

La infracción del numeral 16 del artículo 174 del Código Tributario se encuentra sancionada con el comiso de bienes o una multa.

Se aplicará la sanción de comiso cuando los requisitos incumplidos sean considerados principales; mientras que se aplicará la sanción de multa cuando los requisitos incumplidos sean considerados secundarios.

A efectos de determinar tal clasificación, debemos recurrir al numeral 16.1 del artículo 16 de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT. Así, la dirección de la casa matriz no es considerada un requisito principal sino uno secundario, por lo que procede se aplique una multa.

Según las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, para los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría, la multa asciende a 30% de la UIT, la cual goza de gradualidad según resulta del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Aplicando dicho régimen, la multa ascendería al 10% de la UIT, por tratarse de la primera oportunidad en que se comete la infracción.

---

(90) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO N° 7**

Gradualidad de la infracción del numeral 16 del artículo 174 del Código Tributario											
Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago, según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez											
Sanción según tablas	Multa por incumplimiento de requisitos principales						Multa por incumplimiento de requisitos secundarios				
	Gradualidad de la multa para recupear los bienes comisados (15% del valor de los bienes)			Gradualidad de la multa que sustituye al comiso (15% del valor de los bienes)						Tablas	1ª oportunidad
I II III	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más	I	10% UIT	20% UIT	30% UIT	
	4% del valor de los bienes	8% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	5% del valor de los bienes	10% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes		II	8% UIT	10% UIT	15% UIT
	Comiso o multa							III	5% UIT	8% UIT	10% UIT



## Capítulo 4

---

### **INFRACCIONES RELACIONADAS CON LOS LIBROS Y REGISTROS CONTABLES (ARTÍCULO 175 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

En virtud de lo establecido en el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, es obligación de los contribuyentes, a efectos de facilitar las labores de fiscalización y determinación que pudiera realizar la Administración Tributaria, llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de Superintendencia de la Sunat, debiendo registrar en ellos todas las actividades u operaciones realizadas que se vinculen con la tributación.

Esto se debe a que los libros y registros contables proporcionan a la Administración Tributaria la información detallada de las operaciones o actividades realizadas por el contribuyente, lo que permite, a su vez, una adecuada verificación entre lo registrado y lo declarado por aquel, así como respecto de la determinación de los tributos que hubieran sido liquidados. Siendo ello así, se deberá tener en consideración lo siguiente:

- i. Para el debido llevado de los libros y/o registros contables se deben cumplir con determinadas condiciones y requisitos tales como el de tenerlos legalizados, llevarlos en castellano y expresados en moneda nacional, así como mantenerlos actualizados de acuerdo con los plazos establecidos, entre otros.
- ii. Los libros y/o registros contables exigidos por las normas tributarias variarán según el tipo de contribuyente, la actividad económica realizada, la categoría de renta generada y el nivel de ingresos obtenidos<sup>(1)</sup>.

El incumplimiento de obligaciones vinculadas con la llevanza y exhibición de los libros y registros contables, además de configurar infracciones tributarias, pueden originar las siguientes consecuencias tributarias:

1. Facultar a la Sunat a determinar deuda tributaria sobre base presunta.
2. Facultar a la Sunat trabar medidas cautelares previas.
3. Perder el derecho a utilizar el crédito fiscal (cuando se trata del registro de compras).
4. No poder deducir gastos a efectos del Impuesto a la Renta (cuando se trata del libro de inventarios y balances que sustenta las provisiones de incobrables).
5. Acarrear la responsabilidad solidaria del representante legal por las obligaciones tributarias del sujeto representado, pues el no llevarlos implicaría poder afirmar que dicho representante actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

---

(1) Por ejemplo, para el caso del Impuesto a la Renta, únicamente las personas jurídicas que se encuentren bajo el régimen general del impuesto se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa, mientras que aquellos sujetos que se encuentren acogidos al régimen especial, aun cuando sean personas jurídicas, únicamente estarían obligados a llevar tres libros y/o registros (registro de compras, registro de ventas e ingresos y el libro de inventarios y balances con sus 6 anexos).

Bajo este contexto, en el presente capítulo analizaremos las infracciones que se originan por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con los libros contables, teniendo en cuenta para ello los requisitos y condiciones que se deben cumplir respecto de tales libros.

## **Subcapítulo 1**

---

### **Infracción por omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos (numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

En primer lugar, debemos precisar que el supuesto de hecho contenido en la infracción en comentario, se refiere no solo a los libros de contabilidad sino que incluye a todo libro o registro que, si bien puede no tener naturaleza contable, es necesario para la anotación de operaciones con incidencia tributaria, tal sería el caso, por ejemplo, del libro de actas de junta general de accionistas y del directorio, el registro de consignaciones, el registro del régimen de percepciones y de retenciones del IGV, el registro del IVAP, entre otros.

En ese sentido, la omisión de llevar libros o registros que, siendo exigibles por alguna norma legal, no se encuentren vinculados a asuntos tributarios, no configurará la comisión de la infracción en comentario. Tal sería el caso, por ejemplo, del libro de matrícula de acciones o del registro de prácticas preprofesionales.

Siendo así, para la configuración de la infracción será necesario verificar primero qué libros se encuentra obligado a llevar el deudor tributario, puesto que solo se configuraría respecto de aquellos libros y/o registros que sean exigibles por norma legal expresa y se encuentren vinculados a asuntos tributarios.

Por otro lado, la tipificación de la conducta infractora ha sido definida en forma genérica, no distinguiéndose entre el número de libros que se deben omitir llevar para incurrir en la infracción. Así, para que se configure la infracción bastaría con que la Sunat verifique que el incumplimiento se ha producido en por lo menos uno de los libros o registros exigidos, siendo irrelevante para esta infracción la cantidad de libros y/o registros que no sean llevados por el deudor tributario al momento de realizarse la verificación respectiva y tampoco los periodos que se encuentren involucrados.

En consecuencia, tratándose de las obligaciones de llevar libros y/o registros, no cabe considerar una sanción por cada libro o registro no llevado por el deudor tributario, sino que corresponderá una sanción en cada oportunidad en que la Administración Tributaria detecte que el deudor tributario incurre en la omisión de llevarlos.

Por otro lado, tratándose de una infracción de carácter continuado y no de realización inmediata<sup>(2)</sup>, la aplicación de la sanción procedería solo cuando la omisión de llevar los libros sea detectada por la Sunat.

En consecuencia, para que la infracción se configure no basta con estar en el supuesto de hecho (no tener los libros) sino que además la Administración Tributaria deberá verificar o constatar dicha situación.

Si bien la infracción bajo comentario no puede entenderse definida de manera genérica, pues cada libro tiene establecido un plazo máximo de atraso, entendemos que en función a su facultad discrecional, la Sunat viene aplicando en la práctica una sanción por cada oportunidad en que comprueba que se ha producido dicho atraso, aún cuando el incumplimiento se verifique en mas de un libro y/o registro que deba ser llevado por el deudor tributario.



## JURISPRUDENCIA

### RTF N° 00843-1-2010

Se incurre en la infracción del 175.1 del Código Tributario de llevar los libros y registros sin observar las formas y condiciones cuando teniendo contabilidad computarizada los registros no se llevan empastados sino anillados.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.6% de los IN<sup>(3)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT<sup>(4)</sup>.
- b) Una multa (0.6% de los I<sup>(5)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(6)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(7)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos qué declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

(2) Las infracciones de carácter continuado o permanente se prolongan en el tiempo mientras se persista en el supuesto tipificado como conducta infractora, al contrario de lo que sucede con las infracciones de realización o ejecución inmediata, donde la conducta infractora se presenta en un solo momento.

(3) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(4) Nota 10 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(5) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(6) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(7) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(8)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada llevando los libros y/o registros respectivos u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos, que ha omitido llevar, observando la forma y condiciones establecidas en las normas respectivas.

En el caso que se cumpla con llevar los libros, pero no se observa la forma y condiciones establecidas, la infracción que se configuraría sería la del numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario conforme lo comentaremos más adelante.

- b) Para graduar la multa, se aplicará el criterio de subsanación inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, no siendo aplicable el criterio de subsanación voluntaria.

Consideramos que lo anterior tiene su justificación en el hecho de que para la configuración de la infracción se tienen que presentar dos momentos que consisten en no llevar los libros y ser detectados en esa situación por la Administración Tributaria. Antes de la detección, la infracción no se podría configurar sin que exista un documento en donde conste que se ha verificado o constatado la comisión de esta, pudiendo el sujeto infractor llevar los libros en cualquier momento antes de la referida verificación o constatación.

En consecuencia, si el deudor tributario cumple con llevar los libros antes de que la Administración Tributaria lo detecte, la infracción bajo comentario no sería pasible de sanción alguna pues no se habría configurado, situación a la que se refiere el régimen de gradualidad cuando dispone que no es aplicable la subsanación voluntaria. Con lo cual, solo una vez detectada la infracción cabe aplicar la sanción de multa.

Así, si la subsanación inducida se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(9)</sup>, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Sin perjuicio de lo anterior, respecto de la notificación efectuada por la Sunat, debemos tener en cuenta que si bien el artículo 106 del Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según corresponda, esto no será de aplicación respecto de las resoluciones que requieren la exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisición y ventas.

---

(8) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(9) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

En ese sentido, se entenderá que surtirá efecto la notificación del requerimiento de verificación o fiscalización en el que requieran la exhibición de libros y/o registros que sustenten operaciones de adquisición y ventas, el mismo día de su notificación.

- d) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(10)</sup>.

Cabe anotar que los sujetos del Nuevo RUS no se encuentran obligados a llevar libros y registros contables, por lo que no se les aplicarían las sanciones ni las normas de gradualidad referidos a dichos libros y registros<sup>(11)</sup>.

Sin embargo, consideramos que tales normas sí serán de aplicación tratándose de otros libros tales como el de planillas, siempre que los sujetos del Nuevo RUS tengan trabajadores a su cargo.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III: la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(12)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Gradualidad de la infracción del numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario						
Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos						
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
0.6% de los IN	0.6% de los IN	0.2% de los I	No aplicable		50%	80%
		Cierre	No aplicable		No aplicable	

(10) Nota 3 de la Tabla III de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(11) Nota 7 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2004/EF.

(12) Artículo 166 del Código Tributario.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa ASUN S.A. se dedica a la comercialización de productos electrónicos en diversos establecimientos propios ubicados en Lima, por lo que cuenta con gran cantidad de activo fijo. La empresa viene operando ininterrumpidamente desde su constitución, la cual se realizó en el año 2009. En febrero de 2010, producto de una fiscalización efectuada a la empresa por los ejercicios 2007 y 2008, el auditor de la Sunat detectó que la empresa había omitido llevar por tales ejercicios el registro de control de activos fijos. Por tal omisión, el auditor considera que la empresa ha incurrido en la infracción del numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario; razón por la cual emite una Resolución de multa, otorgando un plazo de 3 días para que la empresa subsane la omisión.

La empresa nos consulta si estuvo obligada a llevar el referido registro y de ser así cuál sería la sanción por esta infracción.

### Solución:

De conformidad con el inciso f) del artículo 22 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el registro de activos fijos. Se entiende que tal obligación debe ser cumplida por todos los deudores tributarios que posean bienes del activo fijo, sin importar la actividad económica que realicen.

Por lo anterior, tenemos que la empresa Asun S.A. sí debió contar con el mencionado registro pues, para la realización de sus actividades, poseía bienes del activo fijo. Siendo así, la empresa sí habría incurrido en la infracción de no llevar los libros y/o registros contables exigidos.

Habiendo corroborado la configuración de la infracción, pasamos a identificar la sanción correspondiente. Si bien del enunciado se desprende que son dos los ejercicios en los que se ha omitido llevar el registro de activos fijos, consideramos que la sanción es una sola, pues la tipificación de la infracción es general, no distinguiéndose entre el número de periodos. Tal ha sido también el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 8399-2-2001 (10/10/2001).

La sanción por la infracción cometida es del 0.6% de los IN. Dicha sanción podrá acogerse al régimen de gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, en cuyo anexo II se prevén rebajas del 80% y 50%, según sea el momento en que se subsane la infracción una vez detectada esta. En el presente, la empresa podrá acoger la multa a la rebaja del 80% siempre que cumpla con llevar el registro de activos y pague la multa dentro del plazo otorgado por la Sunat.

---

## Subcapítulo 2

---

### **Infracción por llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes (numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

A diferencia de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario, la infracción bajo comentario sanciona el hecho de llevar los libros y/o registros exigibles por las normas pero sin observar la forma y condiciones establecidas para ello.

Dentro de las formas y condiciones establecidas para llevar los libros y/o registros tenemos, por ejemplo, la de legalizarlos antes de usarlos<sup>(13)</sup>, llevarlos en castellano y expresados en moneda nacional<sup>(14)</sup>, así como la de registrar en ellos las operaciones teniendo en cuenta la información mínima exigida. En este último caso, la forma del registro puede variar dependiendo del libro o registro exigido.

Teniendo en cuenta que cada libro y/o registro tiene sus propias características, la infracción bajo comentario se configuraría por cada libro y/o registro que no cumpla con los requisitos establecidos para su llevanza. En consecuencia, en este caso, sí será relevante la cantidad de libros y/o registros que sean llevados sin observar la forma y condiciones establecidas, pues cada omisión implicará la aplicación de una sanción.

Finalmente, tratándose de una infracción de realización inmediata<sup>(15)</sup>, la infracción se configuraría aun cuando la conducta infractora no sea detectada por la Sunat.



## JURISPRUDENCIA

### RTF N° 06430-1-2009

La infracción es una sola aún si en una misma fiscalización se verifica que más de un libro o registro no observa las formas o condiciones establecidas.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(16)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(17)</sup>.

Cabe precisar que, tratándose de la infracción por no legalizar el Registro de Compras, la multa será del 0.6% de los IN, no pudiendo ser mayor a 25 UIT<sup>(18)</sup>.

- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(19)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS

(13) En aplicación de las normas contenidas en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, la legalización de los libros y registros contables tiene como finalidad evitar que el contribuyente modifique sus anotaciones o lleve múltiples libros o registros contables para un mismo período. Es por tales razones que nuestras normas tributarias disponen que dicha legalización se realice antes de cualquier anotación y que para legalización del segundo y siguientes libros o registros contables de una misma denominación, se acredite que se ha concluido el anterior.

(14) Numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario.

(15) Las infracciones de carácter continuado o permanente se prolongan en el tiempo mientras se persista en el supuesto tipificado como conducta infractora, al contrario de lo que sucede con las infracciones de realización o ejecución inmediata, donde la conducta infractora se presenta en un solo momento.

(16) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(17) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(18) Nota 12 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(19) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(20)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(21)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(22)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada rehaciendo los libros y/o registros respectivos, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos, observando la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Lo anterior implica que el sujeto infractor deba abrir un nuevo libro o registro en el que anotará nuevamente todas las operaciones registradas en el libro anterior que será reemplazado, pero esta vez observando los requisitos exigidos.

Cabe anotar que este nuevo libro o registro no podría ser legalizado, pues no se trata del segundo libro sino de uno nuevo que reemplazará al que se llevó sin observar la forma establecida para su llevado.

En efecto, el notario público solo puede legalizar el segundo y siguientes libros o registros de una misma denominación cuando se acredite que se ha concluido con el anterior o que este se ha perdido o destruido, no contemplándose la posibilidad de legalizar un nuevo libro para rehacer otro.

- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor el requerimiento de verificación o fiscalización del periodo tributario a verificarse o fiscalizarse<sup>(23)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa. Cabe anotar que, en este caso, no será necesario que la notificación esté referida a la comisión de la infracción,

---

(20) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(21) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(22) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(23) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

bastando con que se notifique cualquier requerimiento de verificación o fiscalización del periodo tributario a verificarse o fiscalizarse.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna. En este caso, al contrario de la subsanación voluntaria, sí será necesario que la notificación esté referida a la comisión de la infracción.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Sin perjuicio de lo anterior, respecto de la notificación efectuada por la Sunat, debemos tener en cuenta que si bien el artículo 106 del Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según corresponda, esto no será de aplicación respecto de las resoluciones que requieren la exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisición y ventas.

En ese sentido, se entenderá que surtirá efecto la notificación del requerimiento de verificación o fiscalización en el que requieran la exhibición de libros y/o registros que sustenten operaciones de adquisición y ventas, el mismo día de su notificación.

- d) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(24)</sup>.

Cabe anotar que los sujetos del Nuevo RUS no se encuentran obligados a llevar libros y registros contables, por lo que no se les aplicarían las sanciones ni las normas de gradualidad referidos a dichos libros y registros<sup>(25)</sup>.

Sin embargo, consideramos que tales normas sí serán de aplicación tratándose de otros libros tales como el de planillas de pago, siempre que los sujetos del Nuevo RUS tengan trabajadores a su cargo.

#### **4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

En este punto, nos remitimos a lo señalado en el numeral 4 del Subcapítulo 1 del Capítulo 4, el cual desarrolla la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario.

---

(24) Nota 3 de la Tabla III de las Tablas de sanciones e infracciones del Código Tributario.

(25) Nota 7 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2004/EF.

**5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES**

Gradualidad de la infracción del numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario						
Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes						
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
0.3% de los IN	0.3% de los IN	0.3% de los I	Rebaja del 100%		50%	80%
		Cierre	No aplicable		No aplicable	

 **APLICACIÓN PRÁCTICA**

La empresa Ciberespacio S.A.C. se dedica a la venta de artículos de oficina en su local del distrito de Breña. Esta empresa se encuentra dentro del régimen general y tiene declarado como sistema de contabilidad el sistema manual. La empresa lleva el libro diario y mayor pegando las hojas impresas de un *software* contable en las hojas de los referidos libros.

Al ser notificada por la Sunat para el inicio de una fiscalización, la empresa nos consulta si el pegado de las hojas impresas de un *software* contable a su libro manual es causal de alguna infracción y, de ser así, cuál sería el procedimiento para subsanar esta antes de que sea detectada por la Sunat.

**Solución:** \_\_\_\_\_

El numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario sanciona como conducta infractora el hecho de llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes. Sobre el particular cabría preguntarnos cuál es la condición para llevar los libros de contabilidad bajo el sistema de contabilidad manual.

La respuesta puede resultar obvia pues, dicho sistema de contabilidad requiere que los libros sean llevados a mano. Por tal razón, consideramos que al llevar los libros diario y mayor con hojas impresas pegadas en ellos y no con el registro de las operaciones a mano, la empresa sí habría cometido la infracción en comentario, por lo que procedería la aplicación de una multa equivalente al 0.3% de los IN.

Sin embargo, dicha sanción goza de un régimen de gradualidad, según el cual la multa sería rebajada en un 100% (Anexo 2 de la R.S. N° 063-2007/SUNAT). Para que la empresa goce de dicha rebaja, deberá rehacer los libros manualmente antes de la fiscalización.

## Subcapítulo 3

### **Infracción por omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores (numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

De la tipificación de la infracción bajo comentario tenemos que se sancionan dos conductas infractoras:

- i. Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados; y,
- ii. Registrar las operaciones antes descritas por montos inferiores a los que realmente corresponde registrarlos.

Tales conductas infractoras pueden configurarse principalmente respecto de los siguientes libros: registro de ventas (donde se registran los ingresos), registro de compras (registro de activos), libro de planillas (donde se registran las remuneraciones), el libro caja y bancos y el kárdex.

Para que se sancione la infracción, será necesario que la Administración Tributaria determine exacta y fehacientemente las omisiones o la anotación por montos inferiores a los que corresponde anotar, no pudiendo tratarse de una determinación presuntiva.

En efecto, aun cuando para que configure la infracción no es necesaria la detección por parte de la Sunat, por la naturaleza de la infracción, en la que se requiere determinar los ingresos omitidos, la aplicación de la sanción solo procedería cuando dicha detección se produzca. En tal caso, una vez determinados los ingresos omitidos procedería aplicar solo una sanción sin importar que las omisiones se hubieran detectado en varios periodos tributarios o en varios libros o registros de contabilidad, pues la definición de la infracción ha sido prevista de manera genérica.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.6% de los IN<sup>(26)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT<sup>(27)</sup>.
- b) Una multa (0.6% de los I<sup>(28)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS

(26) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(27) Nota 10 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(28) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(29)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(30)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(31)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada registrando y declarando, por el periodo correspondiente, los ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados omitidos.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor el requerimiento de verificación o fiscalización del periodo tributario a verificarse o fiscalizarse<sup>(32)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa. Cabe anotar que, en este caso, no será necesario que la notificación esté referida a la comisión de la infracción, bastando con que se notifique cualquier requerimiento de verificación o fiscalización del periodo tributario a verificarse o fiscalizarse.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 60%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna. En este caso, al contrario de la subsanación voluntaria, sí será necesario que la notificación esté referida a la comisión de la infracción.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

---

(29) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(30) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(31) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(32) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

- c) Sin perjuicio de lo anterior, respecto de la notificación efectuada por la Sunat, debemos tener en cuenta que si bien el artículo 106 del Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según corresponda, esto no será de aplicación respecto de las resoluciones que requieran la exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisición y ventas.

En ese sentido, se entenderá que surtirá efecto la notificación del requerimiento de verificación o fiscalización en el que requieran la exhibición de libros y/o registros que sustenten operaciones de adquisición y ventas, el mismo día de su notificación.

- d) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(33)</sup>.

Cabe anotar que los sujetos del Nuevo RUS no se encuentran obligados a llevar libros y registros contables, por lo que no se les aplicarían las sanciones ni las normas de gradualidad referidos a dichos libros y registros<sup>(34)</sup>.

Sin embargo, consideramos que tales normas sí serán de aplicación tratándose de otros libros tales como el de planillas de pago, siempre que los sujetos del Nuevo RUS tengan trabajadores a su cargo.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

En este punto, nos remitimos a lo señalado en el numeral 4 del Subcapítulo 1 del Capítulo 4, el cual desarrolla la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Gradualidad de la infracción del numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario						
Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores						
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
0.6% de los IN	0.6% de los IN	0.6% de los I	Rebaja del 100%		60%	80%
		Cierre	No aplicable		No aplicable	

(33) Nota 3 de la Tabla III de las Tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(34) Nota 7 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2004/EF.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

El Sr. José Aguilar, identificado con RUC N° 10414536447, tiene un negocio unipersonal de venta de electrodomésticos en un mercado de Chiclayo, por lo que se encuentra ubicado en el régimen general. En el mes de junio de 2010, su negocio es sujeto a una fiscalización por parte de la Sunat, de la cual resulta que el Sr. José Aguilar omitió el registro en los libros contables de la venta de 5 refrigeradoras, las cuales se realizaron el 5 de enero de 2010, situación que originó la comisión de la infracción del numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario.

Por la comisión de dicha infracción, el 12 de junio de 2010, el auditor de la Sunat notificó a la empresa con una resolución de multa equivalente al 0.6% de los IN, otorgándole un plazo de 3 días hábiles para que subsane la infracción cometida. El Sr. Aguilar nos consulta si es correcto el proceder del auditor de la Sunat y, de ser así, cómo podría rebajar la multa correspondiente.

### Solución:

---

Según los resultados de la fiscalización, el Sr. Aguilar sí incurrió en la infracción del numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario, siendo en consecuencia procedente la multa aplicada. No obstante, dicha multa puede ser rebajada hasta en un 80% siempre que el Sr. Aguilar cumpla con registrar y declarar las ventas omitidas dentro del plazo de 3 días hábiles otorgado por la Sunat. En ese sentido, el Sr. Aguilar debe subsanar la infracción y pagar la multa hasta el 15 de junio de 2010. Cabe anotar que si subsana dentro de dicho plazo, pero no cancela el íntegro de la multa, la rebaja sería solo del 60%.

En la situación planteada en el enunciado ya no se podrá gozar de una rebaja del 100%, puesto que la subsanación no ha sido voluntaria sino inducida.

Teniendo en cuenta lo anterior, para el caso planteado supondremos que el Sr. Aguilar subsana la infracción el 14 de junio, fecha en la cual realiza solo un pago parcial de la multa, por lo que pierde la rebaja del 80%, correspondiéndole únicamente la rebaja del 60%.

---

## Subcapítulo 4

---

### **Infracción por usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat (numeral 4 del artículo 175 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

De la tipificación de la infracción tenemos que la conducta sancionada es el sustentar las anotaciones efectuadas en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos, con comprobantes de pago u otros documentos que no reflejan los hechos que pretenden sustentar, por tratarse de comprobantes o documentos falsos<sup>(35)</sup>, simulados<sup>(36)</sup> o adulterados<sup>(37)</sup>.

---

(35) Documento que refleja una operación inexistente.

(36) Documento que refleja una operación que no es la que realmente se realiza.

(37) Documento que contiene enmendaduras, correcciones, borrones o que contiene información distinta entre la original y las copias.

En ese sentido, la infracción se configurará cuando se anoten tales documentos en los libros o registros correspondientes, siendo que la sanción se aplicará solo una vez que la conducta haya sido detectada por la Sunat, no importando el número de periodos fiscalizados ni los libros donde se haya detectado la comisión de la infracción.

Cabe anotar que, además de la infracción en comentario, el uso de documentos falsos, simulados o adulterados para sustentar las anotaciones efectuadas en los libros o registros contables podría originar el desconocimiento del crédito fiscal a efectos del IGV, así como la deducción de gastos a efectos del Impuesto a la Renta.



## JURISPRUDENCIA

### RTF N° 00517-3-2009

La infracción se configura cuando es detectada por la Administración al revisar los libros y registros contables.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.6% de los IN<sup>(38)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT<sup>(39)</sup>.
- b) Una multa (0.6% de los I<sup>(40)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(41)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(42)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

De aplicarse la sanción de cierre, los días de sanción serán de siete (7) días calendario, así lo dispone la Primera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(38) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(39) Nota 10 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(40) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(41) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(42) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

De acuerdo a lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, la infracción bajo comentario no cuenta con un Régimen de Gradualidad.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa Mayer EIRL, ubicada en el régimen general, se dedica a la comercialización de muebles de oficina en la zona industrial de Villa El Salvador. Debido a que su costo de adquisición es muy bajo y por ende tanto el IGV como el Impuesto a la Renta por pagar son muy elevados, la empresa obtuvo facturas que sus proveedores le ofrecen para de esta manera sustentar anotaciones sobre operaciones inexistentes. En julio de 2013, la empresa es sujeta a una fiscalización por parte de la Sunat, producto de la cual detectan dichas irregularidades.

Por tal motivo, el 17 de ese mes, la empresa es notificada con una Resolución de Multa por haber incurrido en la infracción del numeral 4 del artículo 175 del Código Tributario, siendo sancionada con una multa equivalente al 0.6% de los IN. La empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat, y de ser así si existe alguna manera de rebajar la multa impuesta, teniendo en cuenta que la pagará el 9 de agosto del mismo año.

#### Solución:

La infracción del numeral 4 del artículo 175 del Código Tributario sanciona como conducta infractora, además de utilizar documentos falsos o adulterados, el utilizar comprobantes simulados para respaldar anotaciones en los libros de contabilidad, situación en la que ha incurrido la empresa.

En ese sentido, la aplicación de la sanción de multa sería procedente. Cabe anotar que dicha sanción no goza de gradualidad alguna, por lo que la empresa deberá cancelar el íntegro de la sanción.

---

## Subcapítulo 5

---

### **Infracción por llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat, que se vinculen con la tributación (numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

A diferencia de la infracción por no llevar los libros y/o registros exigidos, tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario, en este caso, la conducta que se sanciona es la de llevarlos pero con atraso mayor al permitido, de acuerdo a las normas tributarias<sup>(43)</sup>.

En ese sentido, para que la infracción se configure no basta con estar en el supuesto de hecho (tener atrasados los libros) sino que, además, la Sunat deberá verificar o constatar

---

(43) Los plazos máximos de atraso permitidos se encuentran regulados en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.

dicha situación al momento de requerir la exhibición de los libros y registros exigidos por las normas, pudiendo aplicar una sanción por cada libro de contabilidad y/o registro que el deudor tributario esté obligado a llevar, pues para cada uno de ellos se ha establecido un plazo máximo de atraso.

- **Libros contables llevados de manera computarizada**

Tratándose de libros contables llevados de manera electrónica, la Sunat niega la posibilidad de que las operaciones puedan ser anotadas en los libros y registros contables computarizados antes de la legalización de las hojas utilizadas para imprimir los reportes que arroja dicho sistema informático, pues considera que es solo la fecha de legalización de las hojas la que define el momento a partir del cual se pueden anotar las operaciones en los libros y registros computarizados. En ese sentido, de verificar que la legalización de las hojas tiene una fecha posterior a las operaciones anotadas, la Administración Tributaria considerará que se ha incurrido en la infracción del numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Sobre el particular, consideramos que la fecha de legalización de las hojas sobre las que se imprimen los reportes no acredita la fecha en la que se efectuó la anotación en el libro o registro computarizado. En efecto, la impresión en las hojas constituye solo un medio de reproducción para visualizar las operaciones que ya han sido registradas en el sistema informático, razón por la cual, entendemos, la anotación de tales operaciones se efectúa en el instante en el que se ingresa la información y no en el momento en el que se imprimen los reportes.

En ese sentido, al servir la legalización de las hojas para demostrar el momento en el que se imprimieron los reportes del sistema, y no para acreditar la oportunidad en la que se anotaron las operaciones, consideramos que la Administración Tributaria deberá practicar una auditoría al sistema contable para verificar el momento en que se anotaron las operaciones.

- **Legalización extemporánea de los libros contables**

Conforme lo habíamos expuesto, para que se configure la infracción de llevar los libros con atraso mayor al permitido, sería necesario que la Sunat detecte que los libros no se encuentran al día al momento de ser requeridos por ella, situación que no se configura cuando estos, encontrándose al día en el momento en que son requeridos por dicha entidad, se verifica que fueron legalizados luego del plazo de atraso máximo establecido para su llenado.

En efecto, el hecho de haberse legalizado y, por ende, anotado operaciones luego de los plazos de atraso máximo establecidos, no implica que los libros no puedan estar al día al momento de ser requeridos por la Administración Tributaria, tan es así que, conforme lo veremos más adelante, la forma de subsanación establecida por el Régimen de Gradualidad requiere que se pongan al día los libros que fueron detectados con atraso mayor al permitido.

En ese sentido, consideramos que, en el supuesto antes indicado, no se configurará la infracción de llevar los libros con atraso, sino la infracción del numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, que es la de llevar los libros sin observar la forma y condiciones establecidas, tal como resulta de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 266-5-98 del 22/04/1998.



## JURISPRUDENCIA

---

### RTF N° 06423-1-2009

Se incurre en la infracción cuando se registran operaciones anteriores a su legalización. Se advirtió que la recurrente legalizó su registro de activo fijo el 18 de mayo de 2005, habiéndose registrado operaciones desde el 1 de enero de 2005.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(44)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(45)</sup>.
- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(46)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(47)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(48)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(49)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada poniendo al día los libros y/o registros que fueron detectados con un atraso mayor al permitido por las normas correspondientes.

---

(44) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(45) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(46) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(47) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(48) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(49) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(50)</sup>. En este caso, la rebaja será del 90%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 80%, si se efectúa en una fecha posterior pero antes de que surta efecto la referida notificación.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 70%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Sin perjuicio de lo anterior, respecto de la notificación efectuada por la Sunat, debemos tener en cuenta que si bien el artículo 106 del Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según corresponda, esto no será de aplicación respecto de las resoluciones que requieren la exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisición y ventas.

En ese sentido, se entenderá que surtirá efecto la notificación del requerimiento de verificación o fiscalización en el que necesite la exhibición de libros y/o registros que sustenten operaciones de adquisición y ventas, el mismo día de su notificación.

- d) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(51)</sup>.

Cabe anotar que los sujetos del Nuevo RUS no se encuentran obligados a llevar libros y registros contables, por lo que no se les aplicarían las sanciones ni las normas de gradualidad referidos a dichos libros y registros<sup>(52)</sup>.

Sin embargo, consideramos que tales normas sí serán de aplicación tratándose de otros libros tales como el de planillas de pago, siempre que los sujetos del Nuevo RUS tengan trabajadores a su cargo.

#### 4. CAUSALES DE PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

En este punto, nos remitimos a lo señalado en el numeral 4 del Subcapítulo 1 del Capítulo 4, el cual desarrolla la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario.

(50) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(51) Nota 3 de la Tabla III de las Tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(52) Nota 7 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2004/SUNAT.

**5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES**

Gradualidad de la infracción del numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario						
Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat, que se vinculen con la tributación						
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
0.3% de los IN	0.3% de los IN	0.3% de los I	80%	90%	50%	70%
		Cierre	No aplicable		No aplicable	

 **APLICACIÓN PRÁCTICA**

Una empresa nos consulta si habría cometido la infracción de llevar los libros con atraso al haber legalizado su registro de ventas luego del plazo de atraso máximo establecido y, por ende, haber anotado las operaciones realizadas anteriormente a la legalización pero antes de cualquier notificación o requerimiento por parte de la Administración Tributaria.

**Solución:** \_\_\_\_\_

Conforme lo habíamos expuesto, para que se configure la infracción de llevar los libros con atraso sería necesario que la Sunat detecte que los libros no se encuentran al día al momento de ser requeridos por ella, situación que no se configura cuando en estos –encontrándose al día cuando son requeridos por la Sunat– se detecta que fueron legalizados luego del plazo de atraso máximo establecido para su llenado.

En efecto, el hecho de haberse anotado operaciones luego de los plazos de atraso máximos establecidos no implica que los libros no puedan estar al día al momento de ser requeridos por la Administración Tributaria, tan es así que, la forma de subsanación establecida por el régimen de gradualidad requiere que se pongan al día los libros que fueron detectados con atraso mayor al permitido.

Sobre el particular, es necesario precisar que, a criterio de la Sunat, si se incurre en la infracción de llevar los libros con atraso cuando se legalizan extemporáneamente. Sin perjuicio de lo anterior, consideramos que el hecho de haberse legalizado con atraso los libros de contabilidad no configura ninguna infracción; y, por ende, no sería de aplicación sanción alguna.

## Subcapítulo 6

### **Infracción por no llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera (numeral 6 del artículo 175 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción bajo comentario se configura cuando los sujetos obligados, de acuerdo a lo establecido en el segundo párrafo del numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, llevan los libros en un idioma distinto al castellano o en una moneda distinta al nuevo sol, salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, quienes podrán llevar su contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América siempre que cumplan con los siguientes requisitos<sup>(53)</sup>:

- a) Suscriban un contrato con el Estado;
- b) Reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera;
- c) Destinen la inversión extranjera directa a la ejecución del contrato suscrito con el Estado.

Cabe anotar que la conducta infractora bajo comentario ya estaba prevista en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, consistente en llevar los libros y registros contables sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes, por lo que no era necesario una tipificación distinta.

En ese sentido, para que se configure la infracción, bastaría con que la Sunat verifique que el incumplimiento se ha producido en por lo menos uno de los libros o registros exigidos, siendo irrelevante para esta infracción la cantidad de libros y/o registros que no sean llevados de la forma prescrita.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.2% de los IN<sup>(54)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 8 UIT, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II, respectivamente<sup>(55)</sup>.
- b) Una multa (0.2% de los I<sup>(56)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS

(53) Requisitos establecidos por el Decreto Supremo N° 151-2002-EF, publicado el 26/09/2002.

(54) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(55) Nota 13 de la Tablas I y nota 11 de la Tabla II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(56) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(57)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(58)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.2% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(59)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada rehaciendo los libros y/o registros respectivos, para consignar en ellos la información correspondiente en castellano y/o en moneda nacional, de ser el caso.

Lo anterior implica que el sujeto infractor deba abrir un nuevo libro o registro en el que anotará nuevamente todas las operaciones registradas en el libro anterior que será reemplazado, pero esta vez observando los requisitos exigidos.

Cabe anotar que este nuevo libro o registro no podría ser legalizado pues no se trata del segundo libro sino de uno nuevo que reemplazará al que se llevó sin observar la forma establecida para su llevado.

En efecto, el notario público solo puede legalizar el segundo y siguientes libros o registros de una misma denominación, cuando se acredite que se ha concluido con el anterior o que este se ha perdido o destruido, no contemplándose la posibilidad de legalizar un nuevo libro para rehacer otro.

- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor el requerimiento de verificación o fiscalización del periodo tributario a verificarse o fiscalizarse<sup>(60)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa. Cabe anotar que, en este caso, no será necesario que la notificación esté referida a la comisión de la infracción, bastando con que se notifique cualquier requerimiento de verificación o fiscalización del periodo tributario a verificarse o fiscalizarse.

---

(57) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(58) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(59) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(60) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna. En este caso, al contrario de la subsanación voluntaria, si será necesario que la notificación esté referida a la comisión de la infracción.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Sin perjuicio de lo anterior, respecto de la notificación efectuada por la Sunat, debemos tener en cuenta que si bien el artículo 106 del Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según corresponda, esto no será de aplicación respecto de las resoluciones que requieren la exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisición y ventas.

En ese sentido, se entenderá que surtirá efecto la notificación del requerimiento de verificación o fiscalización en el que requieran la exhibición de libros y/o registros que sustenten operaciones de adquisición y ventas, el mismo día de su notificación.

- d) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(61)</sup>.

Cabe anotar que los sujetos del Nuevo RUS no se encuentran obligados a llevar libros y registros contables, por lo que no se les aplicarían las sanciones ni las normas de gradualidad referidos a dichos libros y registros<sup>(62)</sup>.

Sin embargo, consideramos que tales normas sí serán de aplicación tratándose de otros libros tales como el de planillas de pago, siempre que los sujetos del Nuevo RUS tengan trabajadores a su cargo.

#### **4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

En este punto, nos remitimos a lo señalado en el numeral 4 del Subcapítulo 1 del Capítulo 4, el cual desarrolla la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario.

---

(61) Nota 3 de la Tabla III de las Tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(62) Nota 7 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2004/SUNAT.

**5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES**

Gradualidad de la infracción del numeral 6 del artículo 175 del Código Tributario						
No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera						
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
0.2% de los IN	0.2% de los IN	0.2% de los I	Rebaja del 100%		50%	80%
		Cierre	No aplicable		No aplicable	

 **APLICACIÓN PRÁCTICA**

La empresa Consorcio Gencco S.A., domiciliada en el Perú y ubicada en el régimen general, se dedica a la realización de actividades informáticas. Asimismo, es subsidiaria de Consorcio Gencco A.A.T.E. empresa que se encuentra domiciliada en Italia, la cual posee el 99% de su patrimonio. La empresa italiana requiere de la preparación de los registros en italiano y en euros, en función de los requerimientos del *software* contable que es obligatorio alimentar para información del grupo. Consorcio Gencco S.A. nos consulta si sería posible el llevado de todos los registros bajo estos parámetros, y de no ser así que infracción se estaría cometiendo y cuál sería su correspondiente sanción.

**Solución:** \_\_\_\_\_

El artículo 87 del TUO del Código Tributario señala en su numeral 4 que los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional, con la excepción que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera y que además contraten con el Estado peruano. Como se puede evidenciar de esta obligación las empresas que sean contribuyentes en nuestro país deberán llevar los libros y/o registros en castellano y en moneda nacional.

De no cumplirse con tal obligación se incurre en la infracción del numeral 6 del artículo 175 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.2% de los IN. En consecuencia, si la empresa lleva su información contable en idioma italiano y en euros, será sujeto pasible de dicha sanción.

## **Subcapítulo 7**

### **Infracción por no conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, o que estén relacionadas con estas, durante el plazo de prescripción de los tributos (numeral 7 del artículo 175 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario se tipifica por el incumplimiento de la obligación formal de conservar los libros llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito, obligación que se encuentra prevista en el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario.

En el caso que los libros se hubieran destruido o perdido, dicho hecho deberá ser comunicado a la Sunat dentro del plazo de 15 días hábiles de ocurrido el hecho, debiendo en este caso, la Administración otorgar un plazo de 60 días para rehacer los libros. Durante este plazo, entendemos, no se podría configurar la infracción en comentario.

Por otro lado, entendemos que el plazo durante el cual deben conservarse los referidos libros, registros y documentos, es el correspondiente al plazo que tiene la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria del periodo al que corresponden los libros y registros contables, no pudiéndose extender este plazo hasta que prescriba la acción de la Administración Tributaria para determinar cualquier otra obligación tributaria que se configure tomando en cuenta las operaciones económicas anotadas en los libros y registros contables.

Lo anterior nos haría llegar al absurdo de que, por ejemplo, tenga que conservar los libros hasta por 33 años en el caso que tenga que sustentar el gasto por depreciación de un inmueble.

Finalmente, respecto de la configuración de la infracción en comentario, consideramos que esta ha sido definida de manera genérica, no distinguiéndose entre el número de libros. En ese sentido, para que se configure la infracción, bastaría con que la Administración Tributaria verifique que el incumplimiento se ha producido en por lo menos uno de los libros o registros exigidos, siendo irrelevante para esta infracción la cantidad de libros y/o registros que hayan sido conservados.

Asimismo, considerando que se trata de una infracción de carácter continuado, la sanción correspondiente será de aplicación cuando exista una fiscalización por parte de la Sunat en la que detecte la conducta infractora.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la sanción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(63)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(64)</sup>.
- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(65)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(66)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(67)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(68)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada rehaciendo los libros y/o registros, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Cabe anotar que este nuevo libro o registro sí podría ser legalizado, debiendo acreditar para ello que el anterior se ha perdido o destruido.

- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor el requerimiento de verificación o fiscalización del periodo tributario a verificarse o fiscalizarse<sup>(69)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa. Cabe anotar que, en este caso, no será necesario que la notificación esté referida a la comisión de la infracción, bastando con que se notifique cualquier requerimiento de verificación o fiscalización del periodo tributario a verificarse o fiscalizarse.

---

(63) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(64) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(65) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(66) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(67) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(68) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(69) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna. En este caso, al contrario de la subsanación voluntaria, sí será necesario que la notificación esté referida a la comisión de la infracción.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Sin perjuicio de lo anterior, respecto de la notificación efectuada por la Sunat, debemos tener en cuenta que si bien el artículo 106 del Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según corresponda, esto no será de aplicación respecto de las resoluciones que requieren la exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisición y ventas.

En ese sentido, se entenderá que surtirá efecto la notificación del requerimiento de verificación o fiscalización en el que requieran la exhibición de libros y/o registros que sustenten operaciones de adquisición y ventas, el mismo día de su notificación.

- d) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(70)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los Ingresos, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(71)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(72)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(73)</sup>, de acuerdo al siguiente cuadro:

(70) Nota 3 de la Tabla III de las Tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(71) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(72) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(73) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Gradualidad de la sanción de multa que sustituye al cierre - Sujetos del Nuevo RUS - Tabla III				
Sanción	Categoría	1ª Oportunidad	2ª Oportunidad	3ª Oportunidad o más
Cierre	1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
	2	8% UIT	11% UIT	
	3	10% UIT	13% UIT	
	4	13% UIT	16% UIT	
	5	16% UIT	19% UIT	

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

En este punto, nos remitimos a lo señalado en el numeral 4 del Subcapítulo 1 del Capítulo 4, el cual desarrolla la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Gradualidad de la infracción del numeral 7 del artículo 175 del Código Tributario										
No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, o que estén relacionadas con estas, durante el plazo de prescripción de los tributos										
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS	Criterio de frecuencia		
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago		1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
0.3% de los IN	0.3% de los IN	0.3% de los I	Rebaja del 100%		50%	80%				
		Cierre	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.				1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
							2	8% UIT	11% UIT	
							3	10% UIT	13% UIT	
							4	13% UIT	16% UIT	
5	16% UIT	19% UIT								



## APLICACIÓN PRÁCTICA

En el mes de octubre de 2010, la empresa Global S.A. atravesó por un proceso de reorganización empresarial, siendo absorbida por la empresa Star S.A. En el mes de mayo de 2013, la Sunat envía una notificación a la empresa absorbente comunicando que auditará las operaciones de Global S.A. correspondientes al ejercicio 2003. Cabe anotar que durante el referido ejercicio 2003, la empresa Global S.A. se encontraba obligada a llevar contabilidad de costos. Asimismo, en dicho ejercicio se destruyó la documentación sustentatoria de los ingresos y salidas de almacén pues, la empresa consideró que para explicar el movimiento de las existencias, bastaba con el libro de ingresos valorizado, así como con las facturas de compra y venta. En la fiscalización iniciada a la empresa Star S.A., la Sunat solicitó la documentación antes descrita, no pudiendo ser la misma exhibida por haber sido destruida, por lo que la empresa nos consulta si se ha configurado alguna infracción.

**Dato adicional:** La empresa auditada (Star S.A.) perteneció al régimen general del Impuesto a la Renta en el ejercicio 2003, mientras realizó actividades, la empresa absorbente fabricaba telas.

### Solución:

Consideramos que las operaciones de compra y venta de una empresa no son suficientes para explicar los gastos e ingresos de la misma. En efecto, si bien la documentación con la que se cuenta podría explicar gastos e ingresos de la empresa, no todas las salidas del almacén se relacionan con operaciones de venta y en igual forma, no todas las entradas se efectuaron por compras realizadas. Recordemos que la actividad realizada por la empresa consultante era la de fabricación de telas, por lo que una parte significativa de sus movimientos de entrada y salida de almacén se relacionaban con la producción de estas, por tanto, era de interés de la administración valorar la razonabilidad de estos movimientos con la documentación que el tráfico de los mismos generó.

Al destruirse tal documentación se cerró la posibilidad de examinar esa parte de las operaciones de la empresa. Cabe anotar que si bien es factible obtener la misma información a través de otros mecanismos, tales como reportes de estados de costo de producción, informes de la relación insumo-producto, y otros, estos documentos no permiten establecer si el contribuyente estaba cumpliendo o no con sus obligaciones tributarias.

Siendo así, sí se habría incurrido en una infracción del numeral 10 del artículo 175 del Código Tributario, que es sancionada con una multa equivalente al 0.3% de los IN. Dicha sanción puede ser rebajada hasta el 100%, siempre que se cumpla con subsanarla de forma voluntaria, de lo contrario, la rebaja solo podrá alcanzar el 80% o el 50%, dependiendo del momento del pago de la multa, incluidos sus intereses moratorios.

Cabe precisar que, en este caso, la multa se aplicaría a la empresa absorbente (Star S.A.), pues así resulta del artículo 71 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que dispone que: "Por la reorganización de sociedades o empresas, se transmite al adquirente los derechos y obligaciones tributarias del transferente".

## Subcapítulo 8

---

### **Infracción por no conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible en el plazo de prescripción de los tributos (numeral 8 del artículo 175 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario se tipifica por el incumplimiento de la obligación formal de mantener en condiciones de operación los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, microarchivos u otros medios de almacenamiento de información y los soportes portadores de microformas grabadas, mientras el tributo no esté prescrito, obligación que se encuentra prevista en el numeral 8 del artículo 87 del Código Tributario.

Así, lo que se sanciona no es la no conservación de libros y/o registros contables, sino la no conservación de los programas fuente donde se encuentra almacenada la información registrada en los libros, tales como los discos duro u otros medios magnéticos.

Al igual que para el caso de la infracción del numeral 7 del artículo 175 del Código Tributario, entendemos que el plazo durante el cual deben conservarse los referidos sistemas es el correspondiente al plazo que tiene la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria del periodo al que corresponden dichos sistemas.

Por su parte, respecto de la configuración de la infracción en comentario, consideramos que esta ha sido definida de manera genérica, por lo que para que se configure la infracción, bastaría con que la Administración Tributaria verifique que el incumplimiento se ha producido en por lo menos un periodo.

Finalmente, considerando que se trata de una infracción de carácter continuado, la sanción correspondiente será de aplicación cuando exista una fiscalización por parte de la Sunat en la que detecte la conducta infractora.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(74)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(75)</sup>.

---

(74) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(75) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(76)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(77)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(78)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(79)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada rehaciendo los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(80)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

(76) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(77) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la SUNAT lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(78) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(79) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(80) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(81)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los Ingresos, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(82)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(83)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(84)</sup>, de acuerdo al cuadro de gradualidad señalado en el numeral 3 del Subcapítulo 7 del Capítulo 4, desarrollado anteriormente.

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

En este punto, nos remitimos a lo señalado en el numeral 4 del Subcapítulo 1 del Capítulo 4, el cual desarrolla la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Ver cuadro N° 1.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa San Clío S.A. pertenece al régimen general del Impuesto a la Renta y lleva contabilidad computarizada. En setiembre de 2013, se programa a este contribuyente una auditoría del ejercicio 2004, por lo que la Sunat efectúa el requerimiento correspondiente.

Toda la documentación es presentada a los auditores designados en la fecha señalada.

En el desarrollo de la auditoría, los auditores tributarios concluyen que la cantidad de operaciones era mucho mayor de lo que habían estimado por lo que replantean su estrategia de auditoría. A través de un nuevo requerimiento solicitan al contribuyente que proporcione copia de la base de datos de su libro de inventario permanente, de su libro de bancos y las cuentas corrientes de proveedores y clientes.

La empresa traslada el pedido a su departamento de informática, el cual responde que tales archivos se han perdido. Nos consultan si se ha cometido alguna infracción, y de ser así, a cuánto asciende la multa.

---

(81) Nota 3 de la Tabla III de las Tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(82) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(83) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(84) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**CUADRO N° 1**

**Gradualidad de la infracción del numeral 8 del artículo 175 del Código Tributario**

**No conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible en el plazo de prescripción de los tributos**

Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad			Gradualidad de la multa que sustituye el cierre					
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS				
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más		
			0.3% de los IN	0.3% de los IN	Cierre	Rebaja del 100%		50%	80%		
Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.						1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna		
						2	8% UIT	11% UIT			
						3	10% UIT	13% UIT			
						4	13% UIT	16% UIT			
					5	16% UIT	19% UIT				

**Solución:** \_\_\_\_\_

Si bien es cierto que la empresa San Clío S.A. cuenta con toda la documentación física que permitirá examinar sus operaciones, ella como contribuyente se encuentra obligada a contar con la base de datos informática que respalde los registros impresos, así lo dispone el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario.

El propósito de esta obligación radica en que la base de datos o respaldos informáticos de esta, proporcionan una útil herramienta para obtener muestras en una auditoría, así como la rápida validación de la información impresa, ya que así es más fácil detectar inconsistencias. Por ejemplo, si se tratará de una suma larga de operaciones, el contar con los registros permitirá confirmar tal cálculo mediante una fórmula de suma, ya que, en su defecto, el auditor tendría que repetir la suma con una calculadora, con la demora y probabilidad de error que ello implica.

Siendo así, la empresa San Clío S.A. al no contar con la base de datos de su libro de inventario permanente, del libro de bancos y de las cuentas corrientes de proveedores y clientes, habría incurrido en la infracción del numeral 11 del artículo 175 del Código Tributario, cuya multa es equivalente al 0.3% de los IN.

Dicha sanción puede ser rebajada hasta en un 100%, quedando extinguida la multa, siempre que se cumpla con subsanar la infracción de forma voluntaria. De no ser así, la máxima sanción sería equivalente al 80%, si se paga la multa dentro del plazo establecido por la Sunat.

---

## **Subcapítulo 9**

---

### **Infracción por no comunicar dónde se llevan los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad (numeral 9 del artículo 175 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario se tipifica por el incumplimiento de la obligación formal de comunicar a la Sunat el lugar donde se llevan los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad, obligación que se encuentra prevista en el último párrafo del numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario.

Cabe anotar que dicha obligación hace referencia a un plazo y formas que deberán ser determinadas por la Sunat, con lo cual, entendemos que, para que se configure la infracción, será necesario que exista un requerimiento previo de la Sunat solicitando la referida comunicación.

En efecto, no existe norma tributaria alguna que regule la forma, plazo y condiciones bajo las que se deba comunicar el lugar dónde se llevan los libros, registros, sistemas, programas u otros medios de almacenamiento de información que sustenten la contabilidad, por lo que esta solo se podría cumplir cuando la comunicación es requerida dentro de un procedimiento de verificación y/o fiscalización iniciado por la Sunat.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (30% o 15%, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II del Código Tributario, respectivamente).
- b) Una multa (0.2% de los I<sup>(85)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(86)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(87)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos qué declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

La infracción bajo comentario no cuenta con un Régimen de Gradualidad.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa San Antonio S.A. recibió el 21 de octubre de 2012 un requerimiento por parte de la Sunat, en el que le informa del inicio de una auditoría por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005. El día de la auditoría se presenta todo lo solicitado y pasado unos días, el auditor designado solicita se le muestre los documentos que sustentan una serie de pagos efectuados.

El contador que atiende la fiscalización señala que entregar la documentación demorará por lo menos un (1) día ya que esta se encuentra en un local arrendado a la empresa Lansa S.A. que está ubicada en el puerto del Callao. Al tomar conocimiento de lo manifestado por el contribuyente, el auditor le entrega un requerimiento solicitando se le informe la ubicación física de la documentación sustentatoria de las operaciones de la empresa, así como de los soportes magnéticos de la contabilidad computarizada. Al responder el nuevo requerimiento del auditor, se le informa de la ubicación física de lo requerido, pero se omite señalar que otra parte de la documentación se encuentra almacenada en un local anexo de la empresa San Antonio S.A. ¿Cuál sería la implicancia si se descubriera que no se comunicó todos los lugares donde la documentación se encuentra archivada? ¿De existir infracción tributaria a cuánto ascendería esta?

**Dato adicional:** La empresa San Antonio tiene su domicilio fiscal en el Cercado de Lima.

(85) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(86) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(87) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

**Solución:** \_\_\_\_\_

El hecho de que San Antonio S.A. no haya comunicado al auditor de la Sunat el lugar donde se llevan los libros, registros o programas de almacenamiento de información que sustenten su contabilidad, hace que incurra en la infracción del numeral 9 del artículo 175 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 30% de la 1 UIT, no gozando esta de ninguna rebaja.

---

## Capítulo 5

---

### INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS (ARTÍCULO 176 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)

El numeral 1 del artículo 88 del Código Tributario señala que: “La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria”, y agrega en su último párrafo que “se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada”.

Al respecto, el artículo 59 del mencionado Código dispone que “por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; y, b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.

Cabe anotar que, si bien la determinación de la obligación tributaria puede efectuarse por el deudor tributario o por la Administración Tributaria (ya sea por propia iniciativa o por denuncia de terceros), cuando hablamos de la **obligación** de presentar declaraciones tributarias, nos estamos refiriendo necesariamente a aquella efectuada por el propio deudor tributario y no a la efectuada de oficio por la Sunat, pues en este último caso no estamos frente a ninguna obligación por cumplir.

Asimismo, se debe considerar que la obligación de presentar declaraciones juradas no solo se refiere a aquellas declaraciones mediante las cuales se autoliquida deuda tributaria sino también a aquellas mediante las cuales se informan operaciones, sin que necesariamente se determine con ellas deuda tributaria.

No obstante, no todos los deudores tributarios están obligados a presentar declaraciones tributarias, así como no todas las declaraciones tributarias sirven para determinar tributos, pudiendo ser solamente de carácter informativo.

#### 1. SUJETOS OBLIGADOS A PRESENTAR LAS DECLARACIONES JURADAS

La Administración Tributaria determina quienes están obligación a presentar declaraciones juradas<sup>(1)</sup>, pudiendo las mismas estar relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, así como a las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación.

---

(1) Por ejemplo, los artículos 79 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y 29, en adelante, del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV, establecen los sujetos que se encuentran obligados a la presentación de declaraciones juradas.

Asimismo, mediante Resolución de Superintendencia N° 203-2006/SUNAT<sup>(2)</sup>, la Sunat establece quienes son los deudores tributarios que se encuentran exceptuados de cumplir con la obligación de presentar declaraciones juradas mensuales, de acuerdo a lo siguiente:

- a) Respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría – régimen general y del IGV, cuando se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:
  - i. Se encuentren exonerados del Impuesto a la Renta y realicen únicamente operaciones exoneradas del IGV.
  - ii. Perciban exclusivamente ingresos exonerados del Impuesto a la Renta y realicen únicamente operaciones exoneradas del IGV.
- b) Respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría – régimen general, del IGV, del régimen especial de renta, del Nuevo RUS, según corresponda, cuando:
  - i. Hubiesen comunicado la suspensión temporal de actividades, mediante el Formulario N° 2127 - “Solicitud de modificación de datos y/o cambio de régimen o suspensión/reinicio de actividades”, cumpliendo con los requisitos señalados en el TUPA de la Sunat, siempre que la suspensión temporal no exceda de 12 meses.
  - ii. Hubiesen presentado su solicitud de baja en el RUC, mediante el Formulario N° 2135 - “Solicitud de baja de inscripción o de tributos”, cumpliendo con los requisitos señalados en el TUPA de la Sunat.

## 2. TIPOS DE DECLARACIONES

De acuerdo a lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 002-2000/SUNAT<sup>(3)</sup>, las declaraciones tributarias pueden ser de dos tipos:

- i. **Declaraciones determinativas**, mediante las cuales el declarante determina la base imponible y, en su caso, la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la Sunat o cuya recaudación se le encargue.
- ii. **Declaraciones informativas**, mediante las cuales el declarante informa sobre sus operaciones o las de terceros, que no implican determinación de deuda tributaria.

## 3. CONCEPTOS A DECLARAR

### 3.1. Datos mínimos para considerar presentada la declaración-pago

Según lo establecido en el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT<sup>(4)</sup>, los datos que deberán consignarse para considerar presentada una declaración-pago son los siguientes:

- a) Número de Registro Único de Contribuyente - RUC.
- b) Nombres y apellidos, o denominación o razón social.

---

(2) Resolución mediante la cual se establecen las excepciones para la presentación de las declaraciones mensuales del IGV, de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, del Régimen Especial del Impuesto a la Renta y del Nuevo RUS.

(3) Resolución mediante la cual se dictan disposiciones referidas a la utilización de programas de declaración telemática para la presentación de declaraciones tributarias, publicada el 09/01/2000.

(4) Resolución que integra disposiciones sobre la forma en que los deudores tributarios deberán cumplir sus obligaciones con la Sunat, publicada el 08/11/1997.

- c) Periodo tributario. En este caso, tratándose de los pagos a cuenta semanales del ISC, se deberá consignar además, el número de la semana a la que corresponde el pago a cuenta.
- d) Firma del contribuyente, responsable o representante legal.
- e) Número válido que identifique el tipo de régimen, de ser el caso.

Tratándose de declaraciones anuales, solo será obligatorio el cumplimiento de los literales a), b) y d) antes señalados para dar por presentada la declaración.

Cabe anotar que los datos antes detallados fueron regulados cuando se utilizaban únicamente los formularios físicos como medios para efectuar las declaraciones juradas. Actualmente, los formatos de las declaraciones virtuales (Programas de Declaración Tributaria – PDT), no permiten el llenado de las mismas sino se consignan primero los datos antes detallados (salvo el descrito en el literal d) que ya no es exigible), por lo que consideramos ya no será de aplicación lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT.

### **3.2. Declaración completa**

La declaración será considerada completa, cuando habiendo cumplido con las condiciones establecidas en el numeral 3.1. anterior, además se incluyen datos referidos a la información que debe declarar el deudor tributario y cuya omisión impediría determinar la deuda tributaria, por cada concepto. Para estos efectos, la declaración-pago deberá consignar información numérica que permita determinar la deuda correspondiente a los tributos a los que el deudor tributario estuviese afecto. En el caso de no existir monto a declarar por determinado periodo, se deberá consignar cero (00).

La declaración no será considerada completa cuando:

- i. No exista información en las casillas que correspondan a los conceptos referidos a los tributos a los que el deudor tributario estuviese afecto, por ejemplo, casilla “Base Imponible”, tratándose de las declaraciones de IGV, Impuesto a la Renta de tercera categoría, entre otros<sup>(5)</sup>.
- ii. Exista información en alguna casilla correspondiente a la columna tributo, no existiendo información en la casilla de la misma línea de la columna base imponible.

## **4. MEDIO PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN**

Las declaraciones tributarias se pueden presentar mediante formularios físicos, mediante programas de declaración telemática (PDT) o mediante formularios virtuales de Declaración Simplificada.

Así, se encuentran obligados a elaborar sus declaraciones utilizando los PDT, entre otros, los siguientes sujetos<sup>(6)</sup>.

- a) Los notificados como principales contribuyentes por la Sunat.

---

(5) Supuestos señalados en el Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 087-99/SUNAT, los mismos que, de no cumplirse, originarán que la declaración sea considerada incompleta, publicada el 08/11/1997.

(6) De acuerdo a lo establecido en el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 143-2000/SUNAT, publicada el 30/12/2000.

- b) Las entidades consideradas personas jurídicas de acuerdo con el artículo 14 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
- c) Aquellos que se encuentren obligados a presentar alguna Declaración Informativa a través del PDT:
  - PDT Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT).
  - PDT Agentes de Retención (DAR).
  - PDT Notarios.
- d) Los que hayan optado voluntariamente por presentar su declaración utilizando alguno de los PDT.

Cabe precisar que, adicionalmente a lo anterior, la Resolución de Superintendencia N° 129-2002/SUNAT, también establece los sujetos que se encuentran obligados a presentar sus declaraciones determinativas a través de los PDT.

Por otro lado, los contribuyentes podrán optar por utilizar los formularios virtuales de Declaración Simplificada, para presentar sus declaraciones mensuales y efectuar sus pagos, por los siguientes conceptos:

- Impuesto a la Renta de primera categoría (arrendamiento).
- Impuesto a la Renta de segunda categoría, por enajenación de inmuebles.
- Impuesto a la Renta de tercera categoría - Régimen General.
- Impuesto General a las Ventas - IGV.
- Impuesto a la Renta - Régimen Especial (tercera categoría).
- Impuesto a la Renta - Trabajadores Independientes (cuarta categoría).
- Pago de tributos y multas.
- Pago de Valores (Órdenes de Pago, Resoluciones de Multa y Resoluciones de Determinación).
- Aportaciones a Essalud y ONP de Trabajadores del Hogar (Formulario Virtual N° 1676).

## **5. LUGAR DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN**

En aplicación de lo establecido en el artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT, los deudores tributarios presentarán sus declaraciones, de acuerdo a lo siguiente:

- Los sujetos que tengan la condición de Principales Contribuyentes: efectuarán la declaración y el pago de sus tributos en las oficinas bancarias ubicadas en las Unidades de Principales Contribuyentes de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales u Oficinas Zonales de la Sunat, que correspondan a su jurisdicción. Tratándose de las declaraciones informativas, estas se presentarán en la oficina de principales contribuyentes de la Sunat que corresponda a su jurisdicción.
- Los sujetos que tengan la condición de medianos y pequeños contribuyentes: efectuarán la declaración y el pago de sus tributos en las instituciones bancarias autorizadas por la Sunat, salvo que la deuda a pagar sea "0", en cuyo caso la declaración se presentará a través de Sunat Virtual. Tratándose de las declaraciones de carácter informativo, estas se presentarán en cualquiera de las dependencias o centros de servicios de atención al

contribuyente de la Sunat, que corresponda a su intendencia regional u oficina zonal de su jurisdicción.

### **Presentación de declaraciones a través de Internet**

Los contribuyentes pueden realizar diversos trámites y transacciones a través de Sunat Virtual, debiendo contar para ello con la Clave SOL. Dentro de las referidas operaciones podemos encontrar las siguientes:

- Presentación de Declaraciones Determinativas elaboradas con PDT<sup>(7)</sup>.
- Presentación de Declaraciones Informativas elaboradas con PDT.
- Solicitudes para modificar datos en las declaraciones y/o pagos.
- Presentación de Declaraciones Simplificadas.

Cabe precisar que, tratándose de declaraciones-pago en las que se determine deuda tributaria igual a "0" cero, deberán presentarse necesariamente a través de Sunat Virtual, independientemente del tipo de contribuyente que lo realice.

Teniendo en cuenta lo anterior, a continuación desarrollaremos las diferentes infracciones previstas en el Código Tributario relacionadas con la obligación de presentar declaraciones juradas y otras comunicaciones.

---

## **Subcapítulo 1**

---

### **Infracción por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos (numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción se configura cuando, encontrándose obligado a ello, el sujeto obligado no presenta las declaraciones juradas determinativas de deuda tributaria, o las presenta fuera de los plazos establecidos. La no presentación de declaraciones que tengan carácter informativo, se encuentran reguladas en el numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario.

Asimismo, se configurará la infracción cuando, habiéndose presentado la declaración jurada, se omite consignar o se consigna en forma errada, el número de RUC o el periodo tributario<sup>(8)</sup>, pues en este caso la declaración se considerará como no presentada.

Cabe anotar que, en este caso, la conducta infractora no sanciona la falta de pago, pudiendo ocurrir que el contribuyente cumple con presentar la declaración jurada dentro de los plazos establecidos, pero no pague la deuda tributaria determinada.

---

(7) De acuerdo a lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 093-2012/ SUNAT, publicada el 26/04/2012.

(8) Cabe precisar que mediante Resolución de Superintendencia N° 132-2004/SUNAT (08/06/2004) se aprobó el procedimiento para la modificación y/o inclusión de datos consignados en los formularios.

Asimismo, consideramos que la infracción bajo comentario tampoco se configura cuando, habiéndose presentado la declaración jurada dentro de los plazos establecidos, no se haya cumplido con las formas y condiciones establecidas para ello, infracción que se encuentra tipificada en el numeral 8 del artículo 176 del Código Tributario, o se haya presentado en un lugar distinto al que correspondía, infracción que se encuentra tipificada en el numeral 7 del artículo 176 del Código Tributario, conforme lo veremos más adelante.

Finalmente, cabe precisar que, para que se configure la infracción no será necesario que la Sunat detecte la comisión de la misma, bastando con que habiendo transcurrido el plazo establecido, el sujeto obligado no presente la declaración jurada correspondiente.



### JURISPRUDENCIA

---

#### RTF N° 08047-2-2012

No se advierte que la Administración Tributaria hubiera realizado cruce de información o verificación adicional a fin de constatar si el recurrente realizó alguna operación afecta al IGV en el mes de noviembre de 2006, que determinara el nacimiento de la obligación tributaria de conformidad con el artículo 4 de la Ley del IGV, y por tanto, la obligación de presentar la declaración jurada del citado impuesto.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (1 y 50% de la UIT, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente).
- Una multa (0.6% de los I<sup>(9)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(10)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(11)</sup>.

De no mediar la presentación de declaraciones o existir ingresos por declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

---

(9) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(10) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(11) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(12)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada presentando la declaración jurada correspondiente si se omitió presentarla.

Si la declaración se consideró como no presentada, se entenderá subsanada la infracción presentado el formulario virtual N° 1693 “Solicitud de Modificación y/o Inclusión de Datos”<sup>(13)</sup>.

- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(14)</sup>. En este caso, la rebaja será del 90%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 80%, si se efectúa en una fecha posterior pero antes de que surta efecto la referida notificación.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 60%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

En este punto, consideramos pertinente precisar que, tratándose de declaraciones que se consideraron como no presentadas, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa, sea que se subsane de forma voluntaria o inducida.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la misma sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(15)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.6% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(16)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

---

(12) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(13) Según Anexo I de la Resolución de Superintendencia N° 132-2004/SUNAT.

(14) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(15) Nota 4 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(16) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(17)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(18)</sup>, de acuerdo al siguiente cuadro:

Gradualidad de la sanción de multa que sustituye al cierre - Sujetos del Nuevo RUS - Tabla III				
Sanción	Categoría	1ª Oportunidad	2ª Oportunidad	3ª Oportunidad o más
Cierre	1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
	2	8% UIT	11% UIT	
	3	10% UIT	13% UIT	
	4	13% UIT	16% UIT	
	5	16% UIT	19% UIT	

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III: la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(19)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Ver cuadro N° 1.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa Moreyra S.A.C., contribuyente del régimen general e identificado con número de RUC 20414536447, debía presentar su declaración jurada mensual del periodo febrero de 2012 el 16 de marzo del referido año; sin embargo, por motivos de fuerza mayor no pudieron realizar la presentación en dicha fecha, realizando la misma el 24 de mayo de 2012. La empresa debió cancelar en la mencionada declaración S/. 10,000 de impuesto general a las ventas y S/. 2,500 de impuesto a la renta. Nos consulta si ha incurrido en alguna infracción y si la misma tiene alguna sanción, y si fuera así que pueda ser graduada, teniendo en consideración que la pagarán en la misma fecha de la presentación.

(17) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(18) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(19) Artículo 166 del Código Tributario.

CUADRO N° 1												
Gradualidad de la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario												
No presentar las declaraciones juradas que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos												
Sanciones según tabla			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre					
			Voluntaria		Inducida		Criterio de frecuencia					
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	Categorías del Nuevo RUS			1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
		0.6% de los I	80%	90%	50%	60%						
1 UIT	50% de la UIT	Cierre	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.				1			5% UIT	8% UIT	8% UIT
							2			8% UIT	11% UIT	50% UIT
							3			10% UIT	13% UIT	Sin posibilidad a rebaja alguna
							4			13% UIT	16% UIT	
							5			16% UIT	19% UIT	
La declaración es considerada como no presentada												
		0.6% de los I	Rebaja del 100%				1			5% UIT	8% UIT	8% UIT
1 UIT	50% de la UIT	Cierre	No aplicable				2			8% UIT	11% UIT	50% UIT
							3			10% UIT	13% UIT	Sin posibilidad a rebaja alguna
							4			13% UIT	16% UIT	
							5			16% UIT	19% UIT	

**Solución:** \_\_\_\_\_

El artículo 88 del Código Tributario señala que las declaraciones juradas deben ser presentadas en los plazos señalados por la Administración Tributaria. En ese sentido, el no cumplir con esa obligación configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente a 1 UIT.

En ese sentido la empresa Moreyra S.A.C., al no haber cumplido con la obligación de presentar la declaración dentro del plazo señalado por la Administración Tributaria, ha cometido dicha infracción, por lo que le corresponde la sanción de 1 UIT. Sin embargo, esta sanción puede ser graduada de conformidad con el Anexo II del régimen de gradualidad vigente, pudiendo ser rebajada en un 90% si la empresa cumple con subsanar voluntariamente la infracción. Para ello, deberá presentar la declaración jurada y en el mismo acto, pagar la multa respectiva.

---

## **Subcapítulo 2**

---

### **Infracción por no presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos (numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción se configurará respecto de aquellas declaraciones que tengan carácter informativo y no determinativo de deuda tributaria, tales como la declaración de predios, la declaración de operaciones con terceros, la declaración de notarios, entre otras. Así como respecto de aquellas otras comunicaciones que, sin tener el carácter de declaración jurada, deban ser presentadas ante la Sunat a efectos de informar sobre algunos hechos, tales como la comunicación de transferencia, emisión y cancelación de acciones, la pérdida de libros o registros contables, la pérdida de comprobantes de pago u otros documentos complementarios a estos.

Teniendo en cuenta lo anterior, tenemos que la infracción se configura cuando, encontrándose el sujeto obligado a presentar las declaraciones o comunicaciones antes descritas, no las presenta o las presenta fuera de los plazos establecidos por la Administración Tributaria.

Por su parte, consideramos que no se configurará la infracción en comentario cuando se trate de comunicaciones que impliquen la actualización de los datos del RUC del contribuyente pues, en estos casos, la infracción que se configuraría sería la del numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario.

Finalmente, para que se configure la infracción no será necesario que la Sunat detecte la comisión de la misma bastando con que, habiendo transcurrido el plazo establecido, el sujeto obligado no presente la declaración jurada o comunicación correspondiente.



## JURISPRUDENCIA

### RTF N° 01479-4-2010

La infracción del numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario queda acreditada con la verificación que realice la Administración Tributaria de que el deudor tributario no cumplió con presentar las otras declaraciones o comunicaciones a que estaba obligado dentro de los plazos.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (30% o 15%, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente) o de los IN<sup>(20)</sup> (0.6% para sujetos comprendidos en la Tabla I y II).

En estos casos, la multa en función de los IN se aplicará únicamente cuando se trate de la presentación de declaraciones informativas sobre transacciones que se realicen con partes vinculadas y/o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, la misma que no podrá ser menor del 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

- b) Una multa (0.2% de los I<sup>(21)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(22)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(23)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.2% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(24)</sup>:

(20) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(21) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(22) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(23) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(24) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- a) La subsanación se entenderá realizada presentando la declaración jurada o comunicación omitida.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(25)</sup>. En este caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 90%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación, y de 80%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la misma sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(26)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.2% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(27)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(28)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción, según cuadro adjunto en el inciso c) del numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 5, antes desarrollado<sup>(29)</sup>.

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III: la multa será equivalente al 50% de la UIT.

---

(25) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(26) Nota 4 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(27) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(28) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(29) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(30)</sup>.

## 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Ver cuadro N° 2.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa Wally S.A.C., contribuyente del régimen general e identificada con número de RUC 20458142387, no presentó la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT) dentro del plazo establecido para su presentación. Dicha omisión se subsanó el 16 de junio de 2012, fecha en la cual la Sunat aún no había detectado la misma, por lo que nos consulta a cuánto ascendería la multa que deberá pagar.

#### Solución:

La Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT) es una declaración netamente informativa puesto que en esta no se determina deuda tributaria alguna. En ese sentido, la no presentación de dicha declaración configura la infracción del numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 30% de la UIT.

Sin embargo, del caso planteado tenemos que la empresa subsanó la omisión voluntariamente, por lo que la referida multa se habría extinguido en aplicación del régimen de gradualidad regulado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, el cual prevé una rebaja del 100% cuando la infracción cometida se subsana voluntariamente.

---

## Subcapítulo 3

---

### **Infracción por presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta (numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

Conforme lo habíamos expuesto en el párrafo 3.2 de la introducción del presente capítulo, una declaración será considerada completa, cuando habiéndose consignado los datos del contribuyente y el periodo declarado, se incluyan también los datos referidos a la información que este debe declarar y cuya omisión impediría determinar la deuda tributaria, por cada concepto.

---

(30) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO N° 2**

**Gradualidad de la infracción del numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario**

**No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos**

Sanciones según tabla			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS		Criterio de frecuencia	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más	
30% de la UIT o 0.6% de los IN	15% de la UIT o 0.6% de los IN	0.2% de los I	Rebaja del 100%	80%	90%					
						1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna	
						2	8% UIT	11% UIT		
						3	10% UIT	13% UIT		
						4	13% UIT	16% UIT		
						5	16% UIT	19% UIT		

Tales datos son los consignados en el anexo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 087-99/SUNAT.

Sin embargo, como también lo habíamos dicho, lo dispuesto en la mencionada resolución sería de aplicación para las declaraciones presentadas en formularios físicos y no en los formularios virtuales (PDT), los que actualmente cuentan con funciones que permiten la validación de la información antes de que esta sea grabada y, por ende, presentada.

En ese sentido, para establecer la configuración de la infracción, se deberá verificar primero el medio utilizado para efectuar la declaración, pues de tratarse de formatos físicos habría que verificar si se ha consignado la información a la que se refiere el Anexo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 087-99/SUNAT; por el contrario, de tratarse de los formatos virtuales, solo no validando la información se podría incurrir en la infracción en comentario. En este último caso, habría que establecer si la información no consignada impediría determinar deuda tributaria, pues de no ser así, consideramos que no se estaría incurso en esta infracción.

Teniendo en cuenta lo anterior, tenemos que la infracción se configura cuando habiéndose presentado las declaraciones juradas que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, esta se presenta sin consignar información que permite determinar deuda tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario precisar que en algunos casos el hecho de no consignar información que permite determinar deuda tributaria, configurará también la infracción del numeral 1 del artículo 178 referida a tributos omitidos, en cuyo caso se estaría produciendo la concurrencia de infracciones a la que se refiere el artículo 170 del Código Tributario. Tal situación se produce específicamente tratándose del PDT Remuneraciones, donde la información a declarar es verificada por cada trabajador. En este caso, si se omite consignar información de algún trabajador, la base imponible declarada resulta ser menor a la que se debió declarar. De ser así, se aplicará la sanción más grave, lo que dependerá del monto al que ascienda el tributo omitido (numeral 1 del artículo 178), el cual se comparará con la sanción determinada en función de un porcentaje de la UIT (numeral 3 del artículo 176).

Para que se configure la infracción no será necesario que la Sunat detecte la comisión de la misma.



### JURISPRUDENCIA

---

#### INFORME N° 303-2002-SUNAT/K00000

En caso de que en su declaración jurada el contribuyente haya dejado en blanco la casilla correspondiente a la base imponible de la obligación tributaria, dicha omisión determinará que se configure la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 176 del TUO del Código Tributario, mas no la prevista en el numeral 1 del artículo 178 del citado TUO.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (50% o 25%, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente).

- b) Una multa (0.3% de los IN<sup>(31)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(32)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(33)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/Sunat, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(34)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada presentando la declaración jurada rectificatoria correspondiente en la que se consigne la información omitida.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(35)</sup>. En este caso, la rebaja será del 90%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 80%, si se efectúa en una fecha posterior pero antes de que surta efecto la referida notificación.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 60%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

---

(31) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(32) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(33) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(34) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(35) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la misma sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(36)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los IN, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(37)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(38)</sup>, esta se graduará considerando el criterio y la frecuencia con que se comete la infracción, según cuadro adjunto en el inciso c) del numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 5, antes desarrollado<sup>(39)</sup>.

Cabe anotar que si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### **4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III: la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(40)</sup>.

#### **5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES**

Ver cuadro N° 3.



#### **APLICACIÓN PRÁCTICA**

---

La empresa Lucecin S.A.C., contribuyente del régimen general con número de RUC 20101951872, no consignó, por error, la base imponible correspondiente al Sistema Nacional de Pensiones en el PDT Planillas del periodo julio de 2012 (presentada el 15/08/2012), por lo tanto no canceló el referido tributo el cual asciende a la suma de S/. 1,950 (la base imponible asciende a la suma de S/. 15,000). Sobre el

---

(36) Nota 4 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(37) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(38) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(39) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(40) Artículo 166 del Código Tributario.

CUADRO N° 3										
Gradualidad de la infracción del numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario										
Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta										
Sanciones según tabla			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS			
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1° oportunidad	2° oportunidad	3° oportunidad o más	
50% de la UIT	25% de la UIT	0.3% de los IN	80%	90%	50%	60%				
Cierre			Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.				1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
							2	8% UIT	11% UIT	
							3	10% UIT	13% UIT	
							4	13% UIT	16% UIT	
							5	16% UIT	19% UIT	

particular, la empresa nos consulta cuál es la infracción que ha cometido y la sanción respectiva, deseando saber si esta tiene alguna gradualidad teniendo en consideración que desea regularizar dicha situación el 7 de septiembre de 2012.

### **Solución:** \_\_\_\_\_

El hecho de no haber incluido la base imponible correspondiente al Sistema Nacional de Pensiones genera dos conductas infractoras:

- a) Presentar la declaración que contenga la deuda tributaria en forma incompleta, conducta tipificada en el numeral 3 del artículo 173 del Código Tributario.
- b) No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones que influyan en la determinación de la obligación tributaria, conducta tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Como vemos, en este caso se genera un concurso de infracciones, toda vez que de un mismo hecho (no incluir la base imponible del SNP) se configuran 2 infracciones (las antes descritas). Siendo así, en aplicación del artículo 171 del Código Tributario, se deberá aplicar la sanción más grave.

En este caso debemos comparar las sanciones y evaluar la gravedad en función de la cuantía, sin aplicar gradualidad alguna.

Las sanciones correspondientes a cada infracción son las siguientes:

- a) Sanción para la infracción del numeral 3 del artículo 176: 50% de la UIT.
- b) Sanción para la infracción del numeral 1 del artículo 178: 100% del tributo omitido.

De la referida comparación tenemos que la sanción más grave es la que corresponde al numeral 3 del artículo 176, la cual asciende al 50% de la UIT.

No obstante, dicha sanción puede ser graduada de conformidad con el Anexo II del Régimen de Gradualidad vigente. Por aplicación de dicho régimen, y teniendo en cuenta que la empresa hasta la fecha en que desea subsanar no ha recibido notificación alguna, la subsanación que se realice sería considerada como voluntaria, por lo que la multa se rebajaría en un 90%.

Para ello, la empresa deberá presentar una declaración rectificatoria incluyendo la base imponible del SNP omitida; y en el mismo acto cancelar el íntegro de la multa. Cabe anotar que si subsana la infracción y en fecha distinta cancela el íntegro de la multa, la rebaja solo sería del 80%.

---

## **Subcapítulo 4**

---

### **Infracción por presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad (numeral 4 del artículo 176 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario será solo de aplicación para aquellas declaraciones que tengan carácter informativo y no determinativo de deuda tributaria, tales como la declaración de predios, la declaración de operaciones con terceros, la declaración de notarios, entre otras.

Asimismo, dicha infracción será de aplicación para aquellas comunicaciones que, sin tener el carácter de declaración jurada, deban ser presentadas ante la Sunat a efectos de informar sobre algunos hechos, tales como la comunicación de transferencia, emisión y cancelación de acciones, la pérdida de libros o registros contables, la pérdida de comprobantes de pago u otros documentos complementarios a estos.

Teniendo en cuenta lo anterior, tenemos que de la tipificación de la infracción, esta se configura cuando ocurra cualquiera de las siguientes dos situaciones:

- i. Que habiéndose presentado las declaraciones o comunicaciones antes descritas, estas se presentan sin consignar toda la información requerida; o,
- ii. Que habiéndose consignado toda la información, esta no es conforme con la realidad.

Respecto de lo indicado en i., tenemos que a diferencia de la infracción del numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario, no existe norma alguna que regule cuándo este tipo de declaraciones informativas o comunicaciones son consideradas como presentadas en forma incompleta, por lo que, consideramos que cualquiera sea la información que se omita llenar en la declaración y que sea requerida por esta, configurará la infracción.

Con relación a lo indicado en ii., tenemos que de consignarse información falsa o, incluso, equivocada, haría que se configure la infracción en comentario.

En cualquiera de las dos situaciones, para que se configure la infracción no será necesario que la Sunat detecte la comisión de la misma.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (30% o 15%, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente).
- b) Una multa (0.2% de los IN<sup>(41)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(42)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(43)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.2% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/Sunat, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

---

(41) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(42) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(43) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(44)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada presentando la declaración o comunicación nuevamente para añadir la información omitida.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(45)</sup>. En este caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la misma sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(46)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.2% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(47)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(48)</sup>, esta se graduará considerando el criterio de frecuencia con la que se comete la infracción, según cuadro adjunto en el inciso c) del numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 5, antes desarrollado<sup>(49)</sup>.

Cabe anotar que si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

---

(44) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(45) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(46) Nota 4 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(47) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(48) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(49) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

#### 4. CAUSALES DE PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III: la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(50)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Ver cuadro N° 4.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

Con fecha 15 de marzo de 2013, la notaría Gonzáles Bobadilla, contribuyente del régimen general identificado con RUC N° 10414536447, presentó oportunamente la declaración anual de notarios del periodo 2009.

En una revisión realizada por parte de la Sunat, esta detecta que la información presentada en la mencionada declaración anual tenía inconsistencias con los actos informados por la notaría, específicamente en lo que se refiere a las fechas de autorización; por lo que el 30 de junio de 2013, el auditor de la Sunat procede a sancionar a la notaría con una multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176 del Código Tributario, otorgándole un plazo de tres días hábiles para que subsane los errores detectados.

La notaría nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat y, de ser así, de qué manera puede reducir la multa correspondiente a la infracción (la cual asciende al 30% de la UIT) en el supuesto que subsane la omisión el 5 de julio de 2013, esto es, dentro del plazo de 3 días hábiles otorgados por la Sunat para la subsanación.

#### Solución:

---

La infracción del numeral 4 del artículo 176 del Código Tributario, sanciona el hecho de presentar declaraciones de carácter informativo, como es el caso de la declaración anual de notarios, en forma incompleta o no conformes con la realidad. En este caso, al no haber informado correctamente la fecha de las autorizaciones realizadas, la declaración presentada por la notaría no sería conforme con la realidad, porque sí se habría configurado la infracción en comentario.

No obstante, si bien la multa equivale al 30% de la UIT, esta puede ser graduada de conformidad con el Anexo II del régimen de gradualidad vigente.

Teniendo en cuenta lo anterior y que la infracción ya ha sido detectada por la Sunat, la multa será rebajada aplicando el criterio de subsanación inducida. En aplicación de dicho criterio, si la infracción se subsana dentro del plazo otorgado por la Sunat y se paga la multa, esta se rebajará en un 60%. De no pagarse la multa, esta solo se rebajaría en un 50%.

Siendo así, y sabiendo que la empresa subsanará la omisión dentro del plazo otorgado por la Sunat, la multa se rebajaría en un 80%.

---

(50) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO Nº 4**

**Gradualidad de la infracción del numeral 4 del artículo 176 del Código Tributario**

**Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad**

Sanciones según tabla		Forma de subsanación y gradualidad			Gradualidad de la multa que sustituye el cierre						
		Voluntaria		Inducida	Criterio de frecuencia						
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	Categorías del Nuevo RUS		1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
30% de la UIT	15% de la UIT	Cierre	Rebaja de 100%	50%	60%		1	5% UIT	8% UIT		
						Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.	2	8% UIT	11% UIT		
							3	10% UIT	13% UIT		50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
							4	13% UIT	16% UIT		
							5	16% UIT	19% UIT		

## Subcapítulo 5

---

### **Infracción por presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y periodo (numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

De acuerdo a lo establecido en el numeral 2 del artículo 88 del Código Tributario: “La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido este, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna (...)”.

Como se puede apreciar, la conducta que se sanciona en la infracción bajo comentario es la de presentar más de una declaración rectificatoria (y no sustitutoria), en la que se modifique un tributo y periodo anteriormente modificado.

Cabe anotar que la infracción en comentario será de aplicación solo para aquellas declaraciones que tengan carácter determinativo de deuda tributaria y no para aquellas declaraciones de carácter informativo. En este caso, no importará cuál sea el concepto rectificado (entendido este por la información consignada en cada casilla), siendo importante más bien verificar si dicho concepto (casilla) corresponde al mismo tributo y periodo tributario.

En efecto, tratándose de la presentación de declaraciones en las que se consigna no solo información determinativa de deuda tributaria sino también información de carácter meramente informativa<sup>(51)</sup>, no se incurriría en la infracción antes descrita, si la información que es materia de modificación no es la determinativa de deuda tributaria sino solo la informativa. En tales casos, se podría más bien incurrir en la infracción del numeral 6 del artículo 176 del Código Tributario que explicamos más adelante.

Sin perjuicio de lo anterior, tratándose de declaraciones determinativas que requieren del llenado de información complementaria, la cual es de carácter informativo, a diferencia de los casos antes descritos, si bien estamos ante declaraciones que no son puramente determinativas de deuda tributaria, consideramos que su finalidad sí lo es, tan es así que la información adicional solicitada es calificada como “complementaria”, por lo que, de modificarse más de una vez cualquier información consignada en tales declaraciones, sí se incurriría en la infracción del numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario.



#### **JURISPRUDENCIA**

##### **RTF Nº 3377-1-2011 (04/03/2011)**

Se revoca la apelada que declara infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Multa girada por la infracción del numeral 5) del artículo 176 del Código Tributario, toda vez que la recurrente, en el presente caso, presentó más de una declaración rectificatoria respecto del Impuesto General a las Ventas

---

(51) Por ejemplo, la Declaración Anual del Impuesto a la Renta en la cual, además de la determinación de la deuda tributaria, se consigna información relacionada con el Balance de Comprobación.

y del Impuesto a la Renta del periodo de mayo de 2005. No obstante, de la revisión de las declaraciones presentadas se advierte que los datos referidos al Impuesto a la Renta correspondientes al periodo de mayo de 2005 (base imponible y tributo resultante - Casillas 301 y 312) no han sido modificados, por lo que no se encuentra acreditado que la recurrente haya incurrido en la infracción, en consecuencia, corresponde dejar sin efecto la resolución de multa impugnada.

---

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (30% o 15%, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente).
- b) Una multa (0.2% de los IN<sup>(52)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

De aplicarse la sanción de cierre, los días de sanción serán de tres (3) días calendarios. Así lo dispone la Primera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(53)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(54)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.2% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

Cabe anotar que en cualquier caso, la sanción se aplicará a partir de la presentación de la segunda rectificatoria. En tal caso, la sanción se incrementará cada vez que se presente una nueva rectificatoria: (i) En 10% de la UIT (tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II) y (ii) En 5% de la UIT (tratándose de los sujetos comprendidos en el Nuevo RUS).

Si como resultado de un procedimiento de fiscalización o verificación se presentan declaraciones rectificatorias correspondientes al periodo fiscalizado o verificado, sobre estas no será aplicable el incremento antes mencionado, siempre y cuando estas se realicen dentro del plazo establecido por la Sunat.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

De acuerdo a lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, la infracción bajo comentario no cuenta con un Régimen de Gradualidad.

---

(52) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(53) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(54) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa Malachosky S.A.C., contribuyente del régimen general identificado con RUC N° 20869235647, con fecha 23 de agosto de 2012 presenta su tercera rectificatoria relativa al Impuesto a la Renta del período junio de 2012. La empresa, sabiendo que ha incurrido en infracción, nos pregunta cuál es la sanción correspondiente.

### Solución:

Al presentar más de una declaración rectificatoria, la empresa ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 30% de la UIT, para los sujetos que se encuentran en el régimen general.

La sanción de multa correspondiente a dicha infracción, no goza de gradualidad alguna; por el contrario, la sanción va aumentando conforme se presente una rectificatoria adicional, a razón de 10%. Así lo dispone la nota 10 de la Tabla I de infracciones y sanciones anexa al Código Tributario.

En ese orden de ideas tenemos que por la primera rectificatoria no existe multa alguna, por la segunda la multa asciende al 30% de la UIT, por la tercera rectificatoria 40% de la UIT, por la cuarta 50% de la UIT, y así sucesivamente. Sabiendo que se trata de la tercera rectificatoria, la multa a pagar sería la siguiente:

Multa a aplicar (40% UIT)

50% x S/. 3,700 : S/. 1,850.00

De pagarse la multa en la misma oportunidad de la presentación de la rectificatoria, no procederá el cálculo de intereses moratorios.

---

## Subcapítulo 6

### **Infracción por presentar más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y periodo (numeral 6 del artículo 176 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La conducta infractora sancionada en el numeral 6 del artículo 176 del Código Tributario consiste en la presentación de más de una declaración rectificatoria (y no sustitutoria), en la que se modifique un concepto y periodo anteriormente modificado.

En este caso, las declaraciones o comunicaciones a las que se refiere la infracción en comentario son aquellas que tienen el carácter de declaración informativa y no determinativa de deuda tributaria.

Ejemplo de lo anterior lo constituye el hecho de presentar una declaración rectificatoria del PDT DAOT, en donde se modifique cualquiera de los conceptos o información requeridos para el llenado de dicha declaración.

Para que se configure la infracción no será necesario que la Sunat detecte la comisión de la misma.



## JURISPRUDENCIA

### RTF Nº 5501-10-2011 (05/04/2011)

Se incurre en la infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 176 del Código Tributario, al haber presentado la recurrente la declaración jurada mediante un formulario físico (Formulario 119) y no a través del formulario virtual generado por el respectivo PDT.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (30% o 15%, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente).
- b) Una multa (0.2% de los IN<sup>(55)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

De aplicarse la sanción de cierre, los días de sanción serán de tres (3) días calendario. Así lo dispone la Primera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(56)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(57)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.2% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

Cabe anotar que, en cualquier caso, la sanción se aplicará a partir de la presentación de la segunda rectificatoria. En tal caso, la sanción se incrementará cada vez que se presente una nueva rectificatoria: (i) En 10% de la UIT (tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II) y (ii) En 5% de la UIT (tratándose de los sujetos comprendidos en el Nuevo RUS).

Si como resultado de un procedimiento de fiscalización o verificación se presentan declaraciones rectificatorias correspondientes al periodo fiscalizado o verificado, sobre estas no será aplicable el incremento antes mencionado, siempre y cuando se realicen dentro del plazo establecido por la Sunat.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

De acuerdo a lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, la infracción bajo comentario no cuenta con un Régimen de Gradualidad.

(55) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(56) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(57) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa Noris S.A.C., contribuyente del régimen general e identificada con número de RUC 20306959875, en la declaración anual de operaciones con terceros del período 2012, consignó un monto equivocado de uno de sus comprobantes de compras, por lo que presentará una declaración jurada rectificatoria.

Dicha rectificatoria se presentará el 19 de julio de 2012. Teniendo en consideración que la empresa anteriormente ya había presentado una declaración rectificatoria relativa al mismo período, nos consulta cuál sería la sanción por esta segunda presentación, teniendo en cuenta que la multa la cancelará el 9 de agosto de 2012.

### Solución:

---

Teniendo en consideración que la declaración anual de operaciones con terceros constituye una declaración netamente informativa, pues en ella no se determina tributo alguno, la infracción que se cometería por la rectificatoria será la tipificada en el numeral 6 del artículo 176 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 30% de la UIT, para los sujetos que se encuentren en el régimen general del Impuesto a la Renta.

Dicha infracción se configura a partir de la segunda rectificatoria presentada, por lo que al ser esta la segunda rectificatoria que la empresa presentaría, esta sí ha incurrido en la misma.

La sanción por la infracción cometida no goza de ninguna gradualidad, por el contrario, la multa aumenta con cada declaración rectificatoria adicional que se presente, a razón del 10% por cada una.

---

## Subcapítulo 7

---

### **Infracción por presentar las declaraciones, incluyendo las rectificatorias, sin tener en cuenta los lugares que establezca la Administración Tributaria (numeral 7 del artículo 176 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Conforme lo habíamos expuesto en la introducción de este capítulo, según sea la calidad del deudor tributario, la Sunat ha establecido lugares distintos para la presentación de las declaraciones juradas.

En efecto, si los deudores tributarios tienen la calidad de principales contribuyentes podrán efectuar la declaración y el pago de sus tributos en las oficinas bancarias ubicadas en las Intendencias de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales u Oficinas Zonales de la Sunat, que correspondan a su jurisdicción. Tratándose de las declaraciones informativas, se podrán presentar en la oficina de principales contribuyentes de la Sunat que corresponda a su jurisdicción.

Sin embargo, si los deudores tributarios tienen la calidad de medianos o pequeños contribuyentes, podrán efectuar la declaración y el pago de sus tributos en las instituciones bancarias autorizadas por la Sunat a nivel nacional. Tratándose de las declaraciones de carácter informativo, estas podrán presentarse en cualquiera de las dependencias o centros de servicios de atención al contribuyente de la Sunat que correspondan a la intendencia regional u oficina zonal de su jurisdicción.

En cualquier caso, todos los contribuyentes podrán efectuar sus declaraciones a través de Sunat Virtual, debiendo contar para ello con su Clave SOL.

Teniendo en cuenta lo anterior, la infracción bajo comentario se configura cuando, habiéndose presentado la declaración, dicha presentación se efectúa en un lugar distinto al asignado por la Sunat.

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (30% o 15%, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente).
- b) Una multa (0.2% de los IN<sup>(58)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

De aplicarse la sanción de cierre, los días de sanción serán de tres (3) días calendario. Así lo dispone la Primera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(59)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(60)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.2% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

De acuerdo a lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, la infracción bajo comentario no cuenta con un Régimen de Gradualidad.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa El Tumi S.A.C., contribuyente del régimen general identificado con número de RUC 20563629975, ha sido notificada por Sunat de su inclusión en el directorio de principales contribuyentes regionales de Cusco a partir del periodo julio de 2012, fecha a partir de la cual deberá presentar sus declaraciones en la oficina de dicha ciudad.

(58) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(59) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(60) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

No obstante la referida notificación, el 18 de agosto del mismo año la empresa realiza la presentación de su declaración PDT 621 correspondiente al periodo julio de 2012, en el Banco de la Nación de su localidad, siendo "0" el importe a pagar determinado en la declaración.

Con fecha 23 de agosto, la empresa es notificada por no haber presentado esta declaración conforme lo establecido por la Sunat, siendo sancionada con una multa ascendente a 30% de la UIT.

La empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat y, de ser así, cómo podría rebajar la referida sanción, teniendo en cuenta que la multa la pagaría el 28 de setiembre de 2012.

### **Solución:** \_\_\_\_\_

Teniendo en cuenta que, desde julio, la empresa El Tumi debió presentar sus declaraciones en las oficinas de la Sunat del Cuzco, sí ha incurrido en la infracción del numeral 7 del artículo 176 del Código Tributario, la cual sanciona el hecho de no presentar las declaraciones en el lugar establecido por la Sunat.

La sanción aplicada no goza de ningún régimen de gradualidad. En ese sentido, la empresa deberá pagar la totalidad de la multa (30% de la UIT) más los intereses moratorios correspondientes.

---

## **Subcapítulo 8**

---

### **Infracción por presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria (numeral 8 del artículo 176 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Conforme lo habíamos expuesto en la introducción de este capítulo, la Sunat ha establecido distintas formas y condiciones para la presentación de declaraciones, sean estas informativas o determinativas de deuda tributarias.

Así, por ejemplo, de acuerdo a lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 093-2012/SUNAT, la presentación de declaraciones determinativas a través de Sunat Virtual es obligatoria para todos los contribuyentes que determinen un importe a pagar igual a "0" (cero).

Teniendo en cuenta lo anterior, la infracción bajo comentario se configura cuando, habiéndose presentado la declaración, dicha presentación se efectúa sin observar cualquiera de las formas y condiciones establecidas por la Sunat.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (30% o 15%, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente).
- b) Una multa (0.2% de los I<sup>(61)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS

---

(61) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(62)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(63)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.2% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(64)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada presentando las declaraciones en la forma y condiciones establecidas por la Administración Tributaria.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(65)</sup>. En este caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat; de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la misma sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(66)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el

---

(62) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(63) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(64) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(65) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(66) Nota 4 del Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.2% de los IN, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(67)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(68)</sup>, esta se graduará considerando el criterio de frecuencia con el que se comete la infracción, según cuadro adjunto en el inciso c) del numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 5, antes desarrollado<sup>(69)</sup>.

Cabe anotar que si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III: la multa será equivalente al 50% de la UIT.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Ver cuadro N° 5.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

El Sr. Armando Zurita es un contribuyente del Nuevo RUS quien desde el año 2012 cumple sus obligaciones correspondientes al Impuesto a la Renta por aquellas operaciones sujetas al IVAP, mediante la presentación del PDT N° 621.

El día de vencimiento de las obligaciones del periodo julio de 2012, se presentó un desperfecto en el USB que contenía los datos de la declaración del mes, por lo que optó por presentar y pagar el impuesto mediante el formulario N° 119.

Al día siguiente presentó el USB con los datos generados por el PDT N° 621 con la misma información que consignó en el formulario. ¿Se ha generado alguna multa? De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿a cuánto asciende esta?

#### Solución:

Al haber presentando la declaración correspondiente a julio de 2012 utilizando el Formulario N° 119 en lugar del PDT 621, el Sr. Zurita sí habría cometido la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 176 del Código Tributario.

Ese tipo de infracción se sancionará según las normas del régimen general del Impuesto a la Renta, debido a que según los datos del caso, el contribuyente eligió este régimen en lugar de aquel al que se refiere el Decreto Supremo N° 137-2004-EF, que aprueba normas reglamentarias de la Ley que crea el IVAP.

---

(67) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(68) La SUNAT podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(69) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**CUADRO N° 5**

**Gradualidad de la infracción del numeral 8 del artículo 176 del Código Tributario**

**Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria**

Sanciones según tabla			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre				
			Voluntaria		Inducida		Criterio de frecuencia				
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	Categorías del Nuevo RUS				
							1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más		
			Rebaja del 100%	50%	60%						
30% de la UIT	15% de la UIT	Cierre	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.							5% UIT	8% UIT
						1					
						2	8% UIT	11% UIT			
						3	10% UIT	13% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna		
						4	13% UIT	16% UIT			
						5	16% UIT	19% UIT			

## APLICACIÓN PRÁCTICA DEL RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

---

En consecuencia, la multa que correspondería sería equivalente al 30% de la UIT. En efecto, según el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, esta infracción cuenta con una rebaja del 100% si el contribuyente subsana la infracción de manera voluntaria.

Como en el presente caso se efectuó tal subsanación sin intervención de la Sunat, el Sr. Zurita no pagará multa alguna, pues esta se habría rebajado en un 100%.

---

## Capítulo 6

---

### **INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA (ARTÍCULO 177 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

Si bien una de las principales obligaciones del deudor tributario lo constituye el hecho de pagar los tributos que sean de su cargo (obligación sustancial), esta no es la única obligación, pues existen otras de carácter formal cuyo cumplimiento también es importante.

En efecto, existen una serie de obligaciones de carácter formal de cargo del administrado, las cuales tienen como finalidad facilitar el ejercicio de las labores de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Tales obligaciones formales, de alguna u otra forma, han sido establecidas en el artículo 87 del Código Tributario. Algunas de ellas son de aplicación no solo para aquellos sujetos que califiquen como deudores tributarios (sean contribuyentes o responsables), sino también para los terceros que no tengan dicha calidad, esto último, creemos, en virtud del vínculo contractual o de negocios que puede establecerse entre ambos (deudor tributario y tercero).

En el presente capítulo desarrollaremos las infracciones y sanciones que se originarían por el incumplimiento de tales obligaciones, pero restringiéndonos a aquellas que han sido recogidas en el artículo 177 del Código Tributario.

## Subcapítulo 1

---

### **Infracción por no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración Tributaria solicite (numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción se configura cuando el administrado no cumple con exhibir los libros, registros y documentos solicitados por la Sunat, a pesar de contar con ellos.

En efecto, para que se configure la infracción es necesario que se cumpla con dos condiciones:

- i. Que el administrado se encuentre obligado a llevar la documentación solicitada por la Administración Tributaria; y,
- ii. Que el administrado cuente físicamente con la documentación solicitada, y a pesar de ello, no cumpla con exhibirla dentro del plazo otorgado por la Administración Tributaria.

Así por ejemplo, no se configuraría la infracción si a un sujeto del Nuevo RUS se le solicita exhibir libros y/o registros contables, pues este no tiene la obligación de llevarlos.

Asimismo, tampoco se configuraría la infracción, si estando obligado a llevar libros y/o registros, el administrado no cumple con llevarlos, pues en este caso la infracción que se configuraría sería la del numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, que sanciona el hecho de “omitir llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos”.

Para que se configure la infracción es necesario que exista un requerimiento previo de la Sunat solicitando la exhibición de los libros, registros u otros documentos. En tal caso, se aplicará solo una sanción independientemente del número de libros y/o registros o tipo de documentación solicitada que no sea exhibida; así como del número de periodos que sean fiscalizados.

En efecto, de la tipificación de la infracción, tenemos que esta es genérica, no distinguiéndose entre el número de libros y/o registros o documentación que el administrado omite exhibir, por lo que el sujeto infractor será sancionado de la misma manera aun cuando omita mostrar solo un libro y/o registro, u omita exhibir todos los libros y registros requeridos.



### JURISPRUDENCIA

#### RTF N° 08216-1-2009

No se acreditó que la recurrente haya incurrido en la infracción, toda vez que esta informó a la Administración que no había abierto cuenta bancaria alguna y que dicha entidad no ha probado lo contrario, por lo que la recurrente no podría exhibir un documento en el que constara el estado y/o reporte de cuenta emitido por el sistema financiero.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.6% de los IN<sup>(1)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT<sup>(2)</sup>.
- Una multa (0.6% de los I<sup>(3)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(4)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(5)</sup>.

---

(1) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(2) Nota 10 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(3) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(4) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(5) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(6)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada exhibiendo los libros, registros, informes u otros documentos que sean requeridos por la Sunat.
- b) Para graduar la multa, se aplicará el criterio de subsanación inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, no siendo aplicable el criterio de subsanación voluntaria.

Así, si la subsanación inducida se realiza dentro del plazo otorgado por la SUNAT, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(7)</sup>, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(8)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.6% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(9)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(10)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(11)</sup>, de acuerdo al siguiente cuadro:

---

(6) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(7) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(8) Nota 3 de la Tabla III de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(9) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(10) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(11) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Gradualidad de la sanción de multa que sustituye al cierre - Sujetos del Nuevo RUS - Tabla III				
Sanción	Categoría	1ª Oportunidad	2ª Oportunidad	3ª Oportunidad o más
Cierre	1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
	2	8% UIT	11% UIT	
	3	10% UIT	13% UIT	
	4	13% UIT	16% UIT	
	5	16% UIT	19% UIT	

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III: la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(12)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Ver cuadro N° 1.

### APLICACIÓN PRÁCTICA

El 30 de junio de 2012 un fedatario fiscalizador se presentó en el domicilio fiscal de la Empresa La Encantada E.I.R.L., contribuyente del régimen general, solicitando se le proporcionen los registros de ventas y compras de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, a fin de efectuar el cruce de información. El Gerente General le comunicó al funcionario de la Sunat que solo contaba con los registros relacionados con las operaciones de 2009 y que el resto de libros se encontraba bajo custodia del contador independiente que lleva la contabilidad del negocio.

Considerando lo anterior, el funcionario de la Sunat otorga el plazo de 2 días útiles para que le puedan presentar los registros solicitados. ¿Se ha configurado alguna infracción? De ser afirmativa la respuesta, ¿La multa sería por cada ejercicio no atendido?.

(12) Artículo 166 del Código Tributario.

CUADRO N° 1										
Gradualidad de la infracción del numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario										
No exhibir los libros, registros u otros documentos que esta solicite										
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS		Criterio de frecuencia	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago			1ª oportunidad	2ª oportunidad
			No aplicable	50%	80%					
0.6% de los IN	0.6% de los IN	Cierre	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.				1	5% UIT	8% UIT	50% UIT sin posibilidad a rebaja alguna
						2	8% UIT	11% UIT		
						3	10% UIT	13% UIT		
						4	13% UIT	16% UIT		
						5	16% UIT	19% UIT		

**Solución:** \_\_\_\_\_

Antes de responder a las consultas planteadas, cabría preguntarnos si el auditor se encontraba obligado o no a otorgar un plazo adicional de 2 días para cumplir con la presentación de los registros solicitados. En el caso de los libros contables, el plazo adicional al que hacemos referencia, no resulta de aplicación toda vez que, según lo indicado en el artículo 106 del Código Tributario, por excepción, tratándose de la exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas, la notificación surtirá efecto al momento de su recepción.

En ese sentido, el requerimiento de exhibición de los libros surtió efecto el mismo día en que el fedatario fiscalizador se presentó en el domicilio del contribuyente. En consecuencia, al no haber presentado los libros del ejercicio 2007, se ha configurado la infracción bajo análisis, la misma que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.6% de los IN.

Ahora bien, respondiendo a la segunda consulta, tenemos que, mediante RTF N° 00984-4-2002, el Tribunal Fiscal ha establecido que solo procede la imposición de una multa al constituir una única infracción derivada de la omisión de exhibir lo solicitado por la Administración.

Entonces, la Empresa tendrá que pagar una multa equivalente al 0.6% de los IN, la misma que podrá ser rebajada hasta en un 80% si cumple con subsanar y pagar la multa, incluyendo sus intereses, dentro del plazo otorgado por la Sunat.

---

## **Subcapítulo 2**

---

### **Infracción por ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, antecedentes, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, antes del plazo de prescripción (numeral 2 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción bajo comentario se configura por el incumplimiento de la obligación prevista en el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, consistente en conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, mientras el tributo no haya prescrito. En ese sentido, la infracción bajo comentario se configura cuando:

- Se oculten los bienes, libros y registros contables, antecedentes y documentación sustentatoria de las operaciones relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, antes del plazo de prescripción, o
- Se destruyen los bienes, libros y registros contables, antecedentes y documentación sustentatoria de las operaciones relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, antes del plazo de prescripción.

Entendemos que el plazo durante el cual deben conservarse los referidos libros, registros y documentos, es el correspondiente al plazo que tiene la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria del periodo al que corresponden los tales libros, registros y documentos, no pudiéndose extender este plazo hasta que prescriba la acción de

la Administración Tributaria para determinar cualquier obligación tributaria que se configure tomando en cuenta las operaciones económicas anotadas en los mismos.

Para que se configure la infracción y, por ende, esta se sancione, será necesario que sea detectada por la Sunat.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.6% de los IN<sup>(13)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT<sup>(14)</sup>.
- b) Una multa (0.6% de los I<sup>(15)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(16)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(17)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(18)</sup>:

- a) Cuando la conducta que se sanciona sea la de ocultamiento, la subsanación se entenderá realizada exhibiendo los bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes.

Por su parte, cuando la conducta que se sanciona sea la de destrucción, la subsanación se entenderá realizada rehaciendo los libros y registros contables, documentación

---

(13) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(14) Nota 10 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(15) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(16) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(17) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(18) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

sustentatoria, informes, análisis y antecedentes. En este caso, el régimen de gradualidad no comprende la infracción por destruir bienes relacionados con los hechos antes señalados.

- b) Para graduar la multa, se aplicará el criterio de subsanación inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa.

Así, si la subsanación inducida se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción<sup>(19)</sup>, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este punto, consideramos pertinente precisar que, tratándose de la conducta por destruir los libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes, se aplicará el criterio de subsanación voluntaria, según la cual la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(20)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.6% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(21)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(22)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(23)</sup>, de acuerdo al cuadro incorporado en el numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 6 antes desarrollado.

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES DE PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III: la multa será equivalente al 50% de la UIT.

---

(19) Según lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(20) Nota 3 de la Tabla III de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(21) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(22) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(23) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(24)</sup>.

## 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Ver cuadro N° 2.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

El Sr. Juan Vargas, contribuyente del Nuevo RUS, es fiscalizado por un auditor de la Sunat, quien le solicita los comprobantes de pago que sustenten sus ingresos y adquisiciones correspondientes al ejercicio 2012. El Sr. Vargas solo cuenta con parte de la documentación solicitada, puesto que, cuando cambió de domicilio fiscal hacía unos 3 meses, sufrió la pérdida de los referidos documentos. Así, el Sr. Vargas nos consulta cuál sería su infracción considerando que no podrá exhibir o rehacer los documentos que son solicitados por el fiscalizador.

#### Solución:

Como vemos, la documentación solicitada corresponde al ejercicio 2012, periodo que aún no está prescrito. Por tanto, considerando lo señalado en el enunciado, el Sr. Vargas se hará acreedor a la sanción de cierre de su local por un período de 5 días, toda vez que no podrá subsanar la infracción.

---

## Subcapítulo 3

---

### **Infracción por no mantener en condiciones de operación los medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible (numeral 3 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

La infracción se configura por el incumplimiento de la obligación prevista en el numeral 8 del artículo 87 del Código Tributario, consistente en mantener en condiciones de operación los sistemas o programas electrónicos, soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el plazo de prescripción del tributo, debiendo comunicar a la Administración Tributaria cualquier hecho que impida cumplir con dicha obligación para que esta evalúe dicha situación.

Al igual que para la infracción del numeral 2 del artículo 177 del Código Tributario, entendemos que el plazo durante el cual deben conservarse los referidos sistemas o soportes

---

(24) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO Nº 2**

**Gradualidad de la infracción del numeral 2 del artículo 177 del Código Tributario**

**Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar las obligaciones tributarias, antes del plazo de prescripción de los tributos**

Sanción según tablas		Forma de subsanación y gradualidad			Categorías del Nuevo RUS	Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
		Voluntaria		Inducida		Criterio de frecuencia			
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
			No aplicable(*)	50%	80%				
0.6% de los IN	0.6% de los IN	Cierre	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.						
							1	5% UIT	8% UIT
							2	8% UIT	11% UIT
							3	10% UIT	13% UIT
							4	13% UIT	16% UIT
							5	16% UIT	19% UIT
									50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna

(\*) Tratándose de la conducta de destruir los libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes, si se subsana voluntariamente la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

magnéticos es el correspondiente al plazo que tiene la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria del periodo al que corresponden los mismos.

Para que se configure la infracción y, por ende, esta se sancione, sí será necesario que esta sea detectada por la Sunat.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la sanción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(25)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(26)</sup>.
- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(27)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(28)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(29)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(30)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada poniendo operativos los soportes de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas computarizados en otros medios de almacenamiento de información.

---

(25) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(26) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(27) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(28) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(29) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(30) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(31)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 100%, quedando extinguida la multa.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(32)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(33)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(34)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(35)</sup>, de acuerdo al cuadro incorporado en el numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 6 antes desarrollado.

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES DE PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan

---

(31) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(32) Nota 3 de la Tabla III de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(33) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(34) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(35) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(36)</sup>.

## 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES

Ver cuadro N° 3



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

Una empresa del régimen general está siendo fiscalizada por la Sunat y es requerida para que presente una copia de los registros computarizados de los libros y registros contables: inventarios y balances, compras, ventas, registro de activos fijos y registro de operaciones en consignación. La empresa entrega los medios magnéticos que contienen la información solicitada, a excepción del respaldo (*back up*) que sustenta el movimiento del registro de inventario permanente valorizado, debido a que esta información se ha perdido. ¿Se ha configurado alguna infracción?

#### Solución:

Quando un contribuyente ha comunicado a la Sunat que llevará contabilidad computarizada, no solo se encuentra obligado a imprimir sus libros contables mediante estos medios, sino que se encuentra obligado a conservar los *back up* de la información registrada por su sistema contable.

En consecuencia, se ha cometido la infracción bajo análisis, que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.3% de lo IN, pudiendo acceder a una rebaja del 80% si se cumple con subsanar la infracción y pagar la multa, incluido sus intereses moratorios, dentro del otorgado por la Sunat.

---

## Subcapítulo 4

---

### **Infracción por reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal, sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia del funcionario de la Administración (numeral 4 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

La infracción bajo comentario se configurará cuando ocurra cualquiera de los siguientes supuestos:

- i. Se reabra el local o establecimiento antes de que haya transcurrido el plazo establecido por la Sunat para la aplicación de la sanción de cierre temporal de los mismos; y/o,
- ii. Se reabra el local o establecimiento sin la presencia del fedatario fiscalizador de la Sunat.

---

(36) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO Nº 3**

**Gradualidad de la infracción del numeral 3 del artículo 177 del Código Tributario**

No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información

Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS	Criterio de frecuencia		
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago		1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
		0.3% de los I	Rebaja del 100%	50%	80%					
0.3% de los IN	0.3% de los IN	Cierre	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.				1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
						2	8% UIT	11% UIT		
						3	10% UIT	13% UIT		
						4	13% UIT	16% UIT		
						5	16% UIT	19% UIT		

Sobre este último supuesto, cabe anotar que el literal b) del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 144-2004/SUNAT<sup>(37)</sup> establece que, al día siguiente de cumplido el plazo establecido para la aplicación de dicha sanción, el fedatario fiscalizador de la Sunat se apersonará al establecimiento u oficina del deudor tributario infractor a fin de retirar los sellos y/o carteles oficiales colocados con motivo de la aplicación de la sanción. No obstante, el deudor tributario infractor podrá realizar el retiro de dichos sellos y/o carteles oficiales, solo en caso que, siendo las doce (12) horas del día siguiente a aquel en que se cumple el plazo establecido para la sanción de cierre, el fedatario fiscalizador no se hubiera apersonado para realizar dicha diligencia.

De lo anterior resulta que si el local o establecimiento es reabierto sin contar con la presencia de un funcionario de la Administración Tributaria, el sujeto infractor no configurará la infracción en comentario siempre que hayan transcurrido 12 horas del día siguiente a aquel en que se cumple el plazo establecido para la sanción de cierre y el fedatario fiscalizador no se hubiera apersonado.

La infracción bajo comentario se configurará cuando sea detectada por la Sunat. La detección se corroborará cuando se hayan violentado los carteles colocados en los establecimientos o se encuentre al sujeto infractor atendiendo al público en los mismos.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por reabrir indebidamente el local será la de cierre, no pudiéndosele eximir al sujeto infractor de dicha sanción. En cualquier caso, la sanción de cierre se aplicará por 5 días<sup>(38)</sup>.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Las sanciones originadas por la comisión de la infracción bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La Sra. Olga García, quien pertenece al régimen general fue sancionada con el cierre de su local debido a su reincidencia en la emisión de comprobantes de pago. El cierre impuesto fue de 5 días, por lo que en la puerta del local comercial se pusieron los carteles correspondientes que señalaban el tiempo y las razones del cierre del establecimiento. Al segundo día de aplicada la sanción, la Sra. García se percató de que los carteles habían sido arrancados por terceros, motivo por el cual se apersona a sentar una denuncia a la comisaría de su distrito. Nos consulta si habría incurrido en alguna infracción.

#### Solución:

---

Lo realmente acontecido determina que no se haya configurado ninguna infracción por parte de la contribuyente, ya que los carteles fueron arrancados por terceros, de modo que la Sunat no podría atribuirle que mediante su accionar haya incurrido en la infracción bajo análisis.

Si la contribuyente hubiera reabierto el local estando sancionado con cierre, sí se habría configurado la infracción y, por ende, hubiera correspondido la aplicación del cierre del local por 5 días adicionales.

---

(37) Publicada el 16/06/2004.

(38) De acuerdo a lo establecido en el inciso f) de la Primera Disposición Complementaria y Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

## Subcapítulo 5

---

### **No proporcionar la información o documentación que sea requerida por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones establecidas (numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario se configura por el incumplimiento de la obligación prevista en el numeral 6 del artículo 87 del Código Tributario, consistente en proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo con la forma, plazos y condiciones establecidas.

En este caso, son dos las conductas infractoras sancionadas:

- i. No proporcionar la información o documentación requerida por la Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación; o,
- ii. Proporcionar la información o documentación requerida por la Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, pero sin observar la forma, plazos y condiciones establecidas por ella.

Cabe anotar que tales conductas infractoras no se configuran por el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones o comunicaciones (las cuales se encuentran reguladas en el artículo 176 del Código Tributario), o por no presentar los libros y/o registros contables exigidos (la cual se encuentra regulada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario); sino por el incumplimiento de la obligación de proporcionar la información y documentación distinta a la antes descrita, que sea requerida expresamente por la Administración Tributaria, sea en un procedimiento de verificación o de fiscalización.

La información y documentación a la que se hace referencia puede estar conformada por informes y análisis vinculados con hechos generadores de obligaciones tributarias.

En cualquier caso, la Administración Tributaria podrá requerir información no solo de las actividades económicas realizadas por el contribuyente, sino también de las actividades realizadas con terceros, sea en calidad de proveedor o cliente.

Cabe precisar que la infracción en comentario se configura solo una vez vencido el plazo otorgado por la Administración Tributaria para entregar la información o documentación requerida sin que se haya producido su cumplimiento, lo cual deberá acreditarse con los resultados consignados en los respectivos requerimientos o esquelas.



#### **JURISPRUDENCIA**

##### **RTF Nº 4844-1-2011 (24/03/2011)**

No se configura la infracción si la presentación de la información tenía carácter opcional. Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 5) del artículo 177 del Código Tributario, por no proporcionar la información o

documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros, al verificarse que la Administración sustentó la comisión de la infracción únicamente en la falta de presentación de la información relativa a las mermas y desmedros correspondientes a un período fiscalizado, conforme lo consignado en el punto 9 del resultado del requerimiento citado, no obstante que su presentación tenía el carácter de opcional, por lo que no se encuentra acreditada la comisión de la infracción.

---

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(39)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(40)</sup>.
- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(41)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(42)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(43)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(44)</sup>:

- a) Cuando la conducta infractora sea la de no proporcionar la información requerida por la Sunat, la subsanación se entenderá realizada proporcionando la referida información o documentos sobre sus actividades o las de terceros con los que guarda relación.

Por su parte, cuando la conducta infractora sea la de proporcionar la información requerida pero sin observar la forma, plazos y condiciones establecidas por la Sunat, la

---

(39) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(40) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(41) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(42) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(43) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(44) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

subsanción se entenderá realizada proporcionado la información o documentos requeridos sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, observando la forma y condiciones establecidas.

- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanción voluntaria o inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanción se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(45)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será de 90%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanción, y de 80%, si se efectúa en una fecha posterior pero con anterioridad a la notificación antes indicada.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanción se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 70%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanción, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(46)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanción inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(47)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanción voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(48)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(49)</sup>, de acuerdo al cuadro incorporado en el numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 6 antes desarrollado.

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

---

(45) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(46) Nota 3 de la Tabla III de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(47) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(48) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(49) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(50)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Ver cuadro N° 4



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La Sra. Romina Pretel es contribuyente del régimen general y está siendo fiscalizada por la Sunat. Como parte de la labor de fiscalización, los auditores solicitaron por escrito que presente las facturas originales de una serie de gastos que, a su juicio, deberían ser reparados, pero que requerían de la revisión de los comprobantes de pago para llegar a una conclusión. Así, los auditores prepararon una lista de documentos a ser proporcionados y señalaron como fecha de entrega el día 7 de octubre de 2012 (el requerimiento se notificó el día 2 de octubre de 2012).

Llegando el día fijado no se cumplió con entregar la documentación solicitada ¿A cuánto asciende la multa por la infracción cometida, teniendo en cuenta que la Sunat otorgó un plazo adicional para que cumpla con presentar la documentación solicitada?

**Solución:** \_\_\_\_\_

La infracción cometida se encuentra sancionada con una multa equivalente a los 0.3% de los IN, pudiendo ser rebajada en un 70% o 50%, dependiendo de la subsanación y de la fecha de pago de la multa y sus intereses moratorios.

Siendo que la Sra. Pretel no cumplió con la presentación de la documentación solicitada dentro del plazo establecido por la SUNAT, se encontrará obligada a pagar la multa antes indicada sin rebaja alguna.

---

## Subcapítulo 6

---

### **Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad (numeral 6 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

A diferencia de la infracción del numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, en este caso la conducta infractora sancionada es la de proporcionar la información requerida por la

---

(50) Artículo 166 del Código Tributario.

<b>CUADRO Nº 4</b>											
<b>Gradualidad de la infracción del numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario</b>											
<b>No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria</b>											
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre				
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS			Criterio de frecuencia	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más		
			80%	90%	50%	70%					
0.3% de los IN	0.3% de los IN	Cierre	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.							5% UIT	8% UIT
							1	8% UIT	11% UIT		
							2	10% UIT	13% UIT		
							3	13% UIT	16% UIT		
							4	16% UIT	19% UIT		
							5	50% UIT	Sin posibilidad a rebaja alguna		

Administración Tributaria sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación, pero no conformes con la realidad.

Cabe anotar que la frase “información no conforme con la realidad” implica aquella información falsa o no real con la información declarada por el sujeto infractor. En tal caso, la Administración Tributaria deberá verificar y acreditar la falsedad de la información proporcionada.

De probarse la falsedad de la información, la infracción se configurará aun cuando la información no sea utilizada por la Administración Tributaria.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(51)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(52)</sup>.
- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(53)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(54)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(55)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos qué declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho régimen deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(56)</sup>:

---

(51) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(52) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(53) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(54) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(55) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(56) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- a) La subsanación se entenderá realizada proporcionando a la Administración Tributaria la información solicitada conforme a la realidad.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(57)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será de 90%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 80%, si se efectúa en una fecha posterior pero con anterioridad a la notificación antes indicada.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 60%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(58)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(59)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o ii) por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(60)</sup>, esta se graduará considerando el criterio de frecuencia con la que se comete la infracción<sup>(61)</sup>, de acuerdo al cuadro incorporado en el numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 6 antes desarrollado.

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

---

(57) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(58) Nota 3 de la Tabla III de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(59) Nota 2 de la Tabla III del Código Tributario.

(60) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(61) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(62)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Ver cuadro N° 5.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

Con fecha 8 de setiembre de 2012, la Empresa JRR S.A. recibió una notificación de embargo en forma de retención a terceros hasta por la suma de S/. 15,000 nuevos soles sobre los créditos que pudiera adeudar la Empresa More S.A.C., debiendo informar la existencia o no de acreencias a favor de esta última y la cuantía de las mismas. Al momento de recibir la notificación, la Empresa JRR S.A. adeudaba a la Empresa More S.A.C. un total de S/. 12,000 nuevos soles. Ese mismo día, ambas empresas acuerdan efectuar el pago de lo adeudado antes de que surta efecto la notificación (lo que, en su opinión, ocurriría recién el 9 de setiembre de 2012). Nos consultan si se configuraría alguna infracción.

#### Solución:

---

Se ha incurrido en la infracción bajo análisis pues la notificación ha surtido efectos el mismo día de su recepción, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo del artículo 106 del Código Tributario. Por consiguiente, al haber surtido efecto la notificación el día 8 de setiembre de 2012, se habría brindado información no conforme con la realidad al ejecutor coactivo.

De esta manera, la Empresa JRR S.A. se encontraría obligada a efectuar el pago de la multa equivalente al 0.3% de los IN, pudiendo ser rebajada hasta en un 90% si cumple con subsanarla y paga la multa, incluido sus intereses moratorios.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe indicar que la subsanación de la infracción cometida no reduce o elimina la responsabilidad solidaria que ha asumido la Empresa JRR S.A. en relación con la cantidad pagada a la Empresa More S.A.C., ello en aplicación del numeral 3 del artículo 18 del Código Tributario, según el cual son responsables solidarios con el contribuyente, los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser remitido.

---

(62) Artículo 166 del Código Tributario.

CUADRO Nº 5									
Gradualidad de la infracción del numeral 6 del artículo 177 del Código Tributario									
Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad									
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre		
			Voluntaria		Inducida		Criterio de frecuencia		
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	Categorías del Nuevo RUS		
			80%	90%	50%	70%	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
0.3% de los IN	0.3% de los IN	Cierre	80%	90%	50%	70%	1	5% UIT	8% UIT
							2	8% UIT	11% UIT
							3	10% UIT	13% UIT
							4	13% UIT	16% UIT
							5	16% UIT	19% UIT
Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.									
50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna									

## Subcapítulo 7

---

### **No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello (numeral 7 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario se configura por el incumplimiento de la obligación prevista en el numeral 9 del artículo 87 del Código Tributario, consistente en concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando la presencia del contribuyente sea requerida por esta para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias.

En tal caso, las conductas infractoras sancionadas son las siguientes:

- i. No comparecer ante la Administración Tributaria, esto es, no concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria; o,
- ii. Comparecer fuera del plazo establecido para ello, esto es, concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria pero de forma extemporánea.

En cualquier caso, la infracción se configura cuando el sujeto infractor, habiendo sido notificado para que se apersona a las oficinas de la Sunat<sup>(63)</sup>, no concurre personalmente o a través de su apoderado o representante con poder suficiente.

Cabe anotar que no se configurará la infracción cuando el sujeto requerido aporta pruebas que demuestren que estuvo realmente impedido de presentarse en la fecha y hora establecidas, o cuando haya obtenido la ampliación del plazo para presentarse en las oficinas de la Sunat.



#### **JURISPRUDENCIA**

##### **RTF Nº 5503-10-2011 (05/04/2011)**

Se revoca la resolución apelada que declaró infundada la reclamación contra una resolución de multa girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 7) del artículo 177 del Código Tributario y se deja sin efecto la resolución de multa impugnada. Se aprecia que la Administración mediante esqueda de citación solicitó a la recurrente que comparezca ante sus oficinas en calidad de representante legal, a fin de esclarecer diversos hechos relacionados al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa. Sin embargo, debe indicarse que la recurrente no tiene fijado domicilio fiscal por no estar inscrito en el Registro Único de Contribuyentes, además de la copia de la constancia de notificación de la mencionada esqueda de citación se aprecia que la diligencia se llevó a cabo en el domicilio fiscal de la empresa.

Asimismo, no se ha acreditado que la diligencia se hubiera realizado en el domicilio de la recurrente, por lo que la notificación no se encuentra arreglada a ley. En tal sentido, al no haber la Administración notificado a la recurrente en su domicilio, la comisión de la mencionada infracción no se encuentra debidamente acreditada.

---

(63) Según el inciso 4 del artículo 62 del Código Tributario la citación debe contener como datos mínimos: el objeto y asunto de la citación, la identificación del deudor tributario, la fecha y hora de la comparecencia, la dirección de la oficina en la que se llevará a cabo esta última y los fundamentos y/o disposiciones legales respectivas.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (50% o 25%, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente).
- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(64)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(65)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(66)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Respecto de la infracción por comparecer ante la Administración Tributaria pero de forma extemporánea, resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Al respecto, consideramos conveniente precisar que la infracción originada por no comparecer ante la Administración Tributaria no cuenta con un régimen de gradualidad.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(67)</sup>:

- a) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de pago y momento en que el sujeto obligado comparece ante la Sunat.

Así, la multa será rebajada en un 90% si el sujeto obligado comparece ante la Sunat en una fecha posterior a la primera citación pero antes de la segunda citación.

Por otro lado, la multa será rebajada en un 50% si el sujeto obligado comparece ante la Sunat en una fecha posterior a la segunda citación.

En cualquiera de los casos antes indicados, la rebaja será aplicada si, además de comparecer ante la Sunat, se exhibe la constancia del pago efectuado.

---

(64) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(65) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(66) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(67) Anexos I, III y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- b) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(68)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará por cinco (5) días, con un máximo de 10 días calendario.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(69)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(70)</sup>, de acuerdo al cuadro incorporado en el numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 6 antes desarrollado.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que re-suelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(71)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Ver cuadro N° 6



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

Con fecha 5 de julio de 2012, la Sunat notifica al Sr. Córdova, contribuyente del régimen general de renta, para que el día 17 de julio de 2012 se presente ante un funcionario de la Sunat en uno de los locales de dicha entidad, a efectos de explicar posibles inconsistencias en su declaración anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2010.

El Sr. Córdova no se encuentra en el país y por tanto no podrá asistir a la citación notificada. ¿Se ha incurrido en alguna infracción? ¿A cuánto asciende esta?

**Solución:** \_\_\_\_\_

EL hecho de no haber acudido a la citación de la Sunat y no haber comunicado los motivos que originaron la concurrencia a la misma ha originado que el Sr. Córdova haya incurrido en la infracción bajo análisis, la misma que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% de la UIT, pudiendo ser rebajada hasta en un 90%, si el Sr. Córdova se apersona a la Sunat y paga multa, incluidos sus intereses moratorios, hasta antes de la notificación de la 2ª citación.

---

(68) Nota 3 de la Tabla III de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(69) La SUNAT podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(70) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(71) Artículo 166 del Código Tributario.

CUADRO N° 6											
Gradualidad de la infracción del numeral 7 del artículo 177 del Código Tributario											
No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello											
Sanción según tablas			Gradualidad de la sanción			Categorías del Nuevo RUS			Gradualidad de la multa que sustituye el cierre		
			Momento de la comparecencia		En la 2° citación				Criterio de frecuencia		
I	II	III	Después de la 1° citación pero antes de la 2°	90%		50%	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más		
		0.3% de los I									
50% UIT						1	5% UIT	8% UIT	50% UIT	Sin posibilidad a rebaja alguna	
	25% UIT					2	8% UIT	11% UIT			
						3	10% UIT	13% UIT			
						4	13% UIT	16% UIT			
						5	16% UIT	19% UIT			

## **Subcapítulo 8**

---

### **Infracción por autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad (numeral 8 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario, si bien puede ser de aplicación a aquellas personas que tienen injerencia en el control y/o administración de la empresa, consideramos que es principalmente de aplicación a aquel contador<sup>(72)</sup> que incurra en cualquiera de las dos siguientes conductas infractoras:

- i. Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, es decir, información falsa.
- ii. Autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad que, se supone, sirven de sustento para la preparación de los referidos balances.

Cabe anotar que, en el primer supuesto, la información que es objeto de autorización está referida no solo a los estados financieros sino también a las declaraciones, sean estas determinativas o informativas, así como a aquella información que tenga vinculación con hechos generadores de obligaciones tributarias.

Consideramos que no se incurre en la infracción si el contador logra acreditar que los estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria fueron preparados con base en la información entregada por el contribuyente y en cuya preparación no tuvo injerencia alguna, limitándose a transcribir y no a verificar o auditar dicha información.

En efecto, en la medida que el contador no hubiera estado en condiciones de corroborar la exactitud o veracidad de la documentación proporcionada por su cliente, no podría incurrir en la infracción en comentario.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario podrá ser una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (50%, 25% o 20% de la UIT, tratándose de los sujetos comprendidos en las Tablas I, II y III, respectivamente).

---

(72) La infracción podría ser de aplicación también al Gerente General o al Director de una empresa que autorice los estados financieros o las declaraciones juradas.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta que las multas serán graduadas según el criterio de frecuencia<sup>(73)</sup>, según se trate de la primera, segunda, tercera o más oportunidades, de acuerdo al cuadro resumen adjunto a la presente.

### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(74)</sup>.

### 5. CUADRO RESUMEN

Gradualidad de la infracción del numeral 8 del artículo 177 del Código Tributario						
Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales son haber cerrado los libros de contabilidad						
Sanción según tablas			Gradualidad de la sanción: Frecuencia			
I	II	III	Tablas	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
50% UIT	25% UIT	20% UIT	I	25% UIT	40% UIT	50% UIT
			II	12% UIT	20% UIT	25% UIT
			III	10% UIT	15% UIT	20% UIT

### APLICACIÓN PRÁCTICA

El Sr. Pérez, contador de profesión, presta sus servicios contables (rentas de cuarta categoría) a la empresa MZC S.A. Los servicios comprenden, entre otros, la elaboración de los estados financieros, tanto para fines internos como tributarios, así como la liquidación de todos los tributos a los que esta última se encuentre afecta.

En julio de 2012, el cliente del Sr. Pérez es auditado por la Sunat con relación al ejercicio 2007, detectando inconsistencias por lo que le solicitan que explique las diferencias encontradas. En su respuesta, el Sr. Pérez señala que la discrepancia se debe a un conjunto de facturas que fueron declaradas cuando tomó conocimiento de su existencia, esto es en enero de 2008, como se puede apreciar en los papeles de trabajo de este periodo.

Sin embargo, la Sunat señala que los documentos fueron cancelados en el mes de octubre de 2007, ya que en las copias de los originales (que obtuvo mediante cruce de información) se aprecia que los mismos

(73) Anexos I y III de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(74) Artículo 166 del Código Tributario.

fueron cancelados en ese mes. Por tanto, el contribuyente tenía los elementos necesarios para entender que la declaración del periodo octubre 2007 y la declaración anual de renta de ese mismo ejercicio contenían información no acorde con la realidad, por lo que procede a aplicar la sanción correspondiente. ¿Cuál es la sanción aplicable por este tipo de infracción?

**Solución:** \_\_\_\_\_

Se ha incurrido en la infracción bajo análisis, la misma que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 25% de la UIT, la misma que goza de la aplicación del régimen de gradualidad de acuerdo al criterio de frecuencia. Siendo ello así, tratándose de la primera infracción en la que el Sr. Pérez incurre en la infracción, la multa será equivalente al 12% de la UIT.

---

## **Subcapítulo 9**

---

### **Infracción por presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables (numeral 9 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción por presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables se configura, por ejemplo, cuando el contribuyente presenta su declaración anual del Impuesto a la Renta sin haber cerrado los libros contables, o cuando se produce una reorganización de empresas, en cuyo caso se deben presentar los estados financieros de la empresa que se extingue, o cuando se presenta la declaración para el cambio del sistema de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta elegido por el contribuyente, o cuando la empresa se liquida, etc.

En este caso, el sujeto infractor será el contribuyente que presenta la declaración sin haber cerrado sus libros contables, y no el contador.

Cabe anotar que la infracción bajo análisis hace referencia a los libros contables y no a los registros auxiliares (registro de compras, registro de ventas, etc.), con lo cual, la infracción no se configurará cuando los estados financieros o declaraciones se hayan presentado sin haber cerrado los mismos. Esta situación también permite afirmar que la infracción no será de aplicación para el caso de la presentación de declaraciones juradas mensuales.



#### **JURISPRUDENCIA**

---

##### **RTF N° 05470-2-2010**

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la resolución de multa girada en sustitución de la sanción de comiso por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario, por cuanto si bien la Administración señala que el motivo que consignó la recurrente en la guía de remisión no brinda la razón o la causa de un traslado, tal argumento carece de sustento pues si bien consignó como motivo, el traslado desde depósito contratado hasta establecimiento propio, no existía entre las opciones alguna que describiera el referido supuesto por lo que el motivo de traslado consignado es válido.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(75)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(76)</sup>.
- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(77)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(78)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(79)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos qué declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. Aplicación del régimen de gradualidad

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta que las multas serán graduadas según el criterio de frecuencia<sup>(80)</sup>, según se trate de la primera, segunda, tercera o más oportunidades, de acuerdo al cuadro resumen adjunto a la presente.

Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(81)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará por cinco (5) días, con un máximo de 10 días calendario.

---

(75) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(76) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(77) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(78) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(79) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(80) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(81) Nota 3 de la Tabla III de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(82)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(83)</sup>, de acuerdo al cuadro incorporado en el numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 6 antes desarrollado.

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(84)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Ver cuadro N° 8.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa WCF S.A. es un contribuyente del régimen general, que se encontraba atrasado en el proceso de elaboración de su contabilidad correspondiente al ejercicio 2010, pues estando próxima la fecha máxima de presentación de la declaración anual, la contabilidad aún se encontraba en el mes de octubre del referido ejercicio. No obstante, el contador de la empresa (profesional independiente) se encontraba seguro de que esta registraría una pérdida tributaria, faltándole solo establecer el monto de la misma. La gerencia de la empresa, exigió al contador preparar un balance tributario lo antes posible, por lo que este decidió elaborar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta sobre cifras aproximadas, cuidándose de no presentar una pérdida tributaria demasiado alta. En su decisión estaba considerando tener que rectificar más adelante, pero incrementando la pérdida; así, no habría incurrido en infracción tributaria alguna. Así se hizo, no obstante, a fin del mes de abril de 2011 (fecha en la que la contabilidad del 2010 seguía siendo procesada) un fedatario fiscalizador solicitó los libros empastados de los ejercicios 2009 y 2010, detectando que el ejercicio 2010 aún se encontraba abierto. ¿Se habría cometido algún tipo de infracción? De ser afirmativa ¿a cuánto asciende la multa?

**Solución:** \_\_\_\_\_

El hecho de haber presentado los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables, configura la infracción del numeral 9 del artículo 177 del Código Tributario, la misma que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.3% de los IN, pudiendo ser rebajada de acuerdo al criterio de frecuencia.

De acuerdo a lo anterior, tratándose de la primera oportunidad, la sanción será una multa equivalente al 0.1% de los IN.

---

(82) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(83) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(84) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO N° 8**

**Gradualidad de la infracción del numeral 9 del artículo 177 del Código Tributario**

**Presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables**

Sanción según tablas		Gradualidad de la sanción: Frecuencia			
I	II	III	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
0.3% de los IN	0.3% de los IN	0.3% de los I	0.1% de los IN	0.2% de los IN	0.3% de los IN
			0.1% de los IN	0.2% de los IN	0.3% de los IN
			0.1% de los I	0.2% de los I	0.3% de los I
<b>Gradualidad de la multa que sustituye el cierre</b>					
Categorías del Nuevo RUS	Criterio de frecuencia				
	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más		
1	5% UIT	8% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna	
2	8% UIT	11% UIT	11% UIT		
3	10% UIT	13% UIT	13% UIT		
4	13% UIT	16% UIT	16% UIT		
5	16% UIT	19% UIT	19% UIT		

En este caso, a diferencia de la infracción del numeral 8 del artículo 177, la sanción recae sobre la empresa contribuyente, WCF S.A., y no sobre el contador que elaboró los estados financieros. Sin embargo, el contador, al haber autorizado balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad, ha cometido la infracción antes citada, por lo que le correspondería también la aplicación de una multa.

---

## Subcapítulo 10

---

### **No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria (numeral 10 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Según resulta del numeral 17 del artículo 62 del Código Tributario, la colocación de sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales, etc., constituyen medios que ayudan a la Administración Tributaria a la ejecución o aplicación de sanciones, tales como las de cierre por no entregar comprobantes de pago, o las sanciones de comiso o internamiento temporal de vehículos<sup>(85)</sup>.

Así, la infracción bajo análisis sanciona las dos siguientes conductas:

- i) No exhibir u ocultar los sellos, carteles, letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Sunat.
- ii) Destruir los sellos, carteles, letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Sunat.

En cualquier caso, para la configuración de la infracción es necesario que la Administración Tributaria deje constancia de que el contribuyente sancionado ha retirado, ocultado o destruido cualquiera de los medios colocados en su establecimiento.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (50% o 25% de la UIT, tratándose de los sujetos comprendidos en las Tablas I y II, respectivamente).
- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(86)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

---

(85) Según Resolución de Superintendencia N° 144-2005/SUNAT.

(86) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(87)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(88)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(89)</sup>:

- a) Tratándose de la infracción por no exhibir u ocultar los medios utilizados o distribuidos por la Sunat en la ejecución o aplicación de sanciones, la subsanación se entenderá realizada exhibiendo los sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios.

Por su parte, tratándose de la infracción por destruir los medios utilizados o distribuidos por la Sunat en la ejecución o aplicación de sanciones, la subsanación se entenderá realizada solicitando a la Sunat nuevos carteles o letreros oficiales, señales y demás medios, y exhibirlos.

- b) Para graduar la multa, se aplicará el criterio de subsanación inducida así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses. En este caso, no resulta de aplicación el criterio de subsanación voluntaria.

Así, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(90)</sup>. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(91)</sup>.

---

(87) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(88) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(89) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(90) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(91) Nota 3 de la Tabla III de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(92)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(93)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(94)</sup>, de acuerdo al cuadro incorporado en el numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 6 antes desarrollado.

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(95)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Ver cuadro N° 9.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

El Sr. Shinno es un contribuyente que pertenece al régimen general del Impuesto a la Renta y realiza sus actividades mercantiles en un local dedicado a la comercialización de productos de ferretería. Un día, uno de sus dependientes no entregó un comprobante de pago a uno de los clientes, quien, para su mala fortuna, resultó ser un Fedatario Fiscalizador de la Sunat, el cual se identificó ante el titular del negocio y le indicó cuál ha sido la infracción cometida, por lo que procedió a levantar el acta correspondiente. Como se trataba de la primera oportunidad en que una infracción de este tipo se cometía en el local, el Sr. Shinno procedió a presentar un acta de reconocimiento de la comisión de la infracción de no entregar comprobante de pago, acción que lo libera de la sanción correspondiente. Sin embargo, el fedatario procedió a colocar carteles oficiales en el establecimiento donde se cometió la infracción.

---

(92) Nota 2 de la Tabla III de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(93) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(94) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(95) Artículo 166 del Código Tributario.

CUADRO N° 9										
Gradualidad de la infracción del numeral 10 del artículo 177 del Código Tributario										
No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria										
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS			
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más	
50% UIT	25% UIT	0.3% de los I	No aplicable	50%	80%					
		Cierre	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.				1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
							2	8% UIT	11% UIT	
							3	10% UIT	13% UIT	
							4	13% UIT	16% UIT	
							5	16% UIT	19% UIT	

El Sr. Shinno avergonzado por la colocación de los mencionados carteles está evaluando retirarlos, si esto se efectuara, ¿a cuánto ascendería el monto de la multa que se originaría por una acción de este tipo?

**Solución:** \_\_\_\_\_

Según lo establecido por el numeral 10 del artículo 177 del Código Tributario, la sanción sería del 50% de la UIT para un contribuyente del régimen general del Impuesto a la Renta, pudiendo ser rebajada hasta en un 80% si el contribuyente solicita nuevos carteles o exhibe los que originalmente existían y paga la multa más sus intereses moratorios, dentro del plazo otorgado por la Sunat para tal efecto.

---

## Subcapítulo 11

---

### **No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación (numeral 11 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario se configura por el incumplimiento de la obligación prevista en el numeral 13 del artículo 87 del Código Tributario, consistente en permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por la Sunat con las condiciones o características técnicas establecidas por esta.

Cabe anotar que por la tipificación de la infracción resulta que la misma se configurará solo cuando el contribuyente se encuentre dentro de un procedimiento de fiscalización y/o verificación.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(96)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(97)</sup>.

---

(96) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(97) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(98)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(99)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(100)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(101)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada permitiendo o facilitando a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria.
- b) Para graduar la multa, se aplicará el criterio de subsanación inducida así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses. En este caso, no resulta de aplicación el criterio de subsanación voluntaria.

Así, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(102)</sup>. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(103)</sup>.

---

(98) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(99) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(100) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(101) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(102) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(103) Nota 3 de la Tabla III de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.3% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(104)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(105)</sup>, esta se graduará considerando el criterio la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(106)</sup>, de acuerdo al cuadro incorporado en el numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 6 antes desarrollado.

Cabe anotar que, si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el Cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Para sujetos de la Tabla III, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(107)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Ver cuadro N° 10.



#### CASOS PRÁCTICOS

---

La Empresa ELIAN S.R.L. está siendo fiscalizada por la Sunat. La fiscalización se está desarrollando en las instalaciones de la Empresa, por lo cual, los auditores solicitan se les proporcione un área donde poder instalarse a fin de efectuar su trabajo de campo. La Empresa señala que no cuenta con espacio suficiente para ello pues todas sus instalaciones están ocupadas en las actividades propias de su negocio. ¿Se habría configurado alguna infracción?

**Solución:** \_\_\_\_\_

Se habría incurrido en la infracción bajo análisis que se encuentra sancionada con el 0.3% de los IN, pudiendo ser rebajada en un 80% o 50% dependiendo de la fecha en la que se pague la multa, incluidos sus intereses moratorios.

---

(104) Nota 2 de la Tabla III de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(105) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(106) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(107) Artículo 166 del Código Tributario.

CUADRO N° 10										
Gradualidad de la infracción del numeral 11 del artículo 177 del Código Tributario										
No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación										
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre			
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS		Criterio de frecuencia	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más	
0.3% de los IN	0.3% de los IN	Cierre	No aplicable	50%	80%	Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.	1	5% UIT	8% UIT	50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna
							2	8% UIT	11% UIT	
							3	10% UIT	13% UIT	
							4	13% UIT	16% UIT	
							5	16% UIT	19% UIT	

## Subcapítulo 12

### **Infracción por violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones (numeral 12 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Se configura la infracción bajo análisis cuando el administrado violenta los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad utilizados por la Administración Tributaria para inmovilizar, por ejemplo, los libros y/o registros contables, archivos y otra documentación, así como los bienes de cualquier naturaleza que se encuentren en los establecimientos del contribuyente.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(108)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(109)</sup>.
- b) El cierre, aplicable solo para los sujetos del Nuevo RUS, no pudiéndosele eximir al sujeto infractor de dicha sanción. En este caso la sanción de cierre se aplicará por 5 días<sup>(110)</sup>.

#### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Las sanciones bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad.



#### **APLICACIÓN PRÁCTICA**

El Sr. Juan Caucel es un contribuyente del régimen general que se dedica a la comercialización de gas a través de balones. Como parte de las medidas tomadas por el funcionario de la Administración Tributaria que aplicaba una sanción de cierre, se colocaron precintos de seguridad en la bodega donde se almacenaban los balones de gas de forma que estos no pudieran ser movilizados.

El mismo funcionario de la Sunat regresa el día siguiente al domicilio del contribuyente para verificar si los carteles y precintos no habían sido violados, comprobando que el precinto colocado había sido roto, al preguntar las razones de la ruptura el contribuyente manifiesta que se debió a una manipulación indebida del personal de limpieza, pero que la cantidad inmovilizada de existencias seguía siendo la misma. ¿Se ha generado alguna infracción tributaria?

(108) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(109) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(110) De acuerdo a lo establecido en el inciso f) de la Primera Disposición Complementaria y Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

**Solución:** \_\_\_\_\_

Tal como lo contempla el numeral 11 del artículo 177 del Código Tributario, violentar un precinto de seguridad colocado por la Sunat en ejercicio de su facultad de control sí configura una infracción, la misma que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.3% de los IN, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT, ni mayor a 12 UIT. Es multa no goza de rebaja alguna.

Ahora bien, teniendo en cuenta que se había aplicado una sanción de cierre, el auditor de la Sunat podría presumir que el contribuyente había efectuado transacciones comerciales en su establecimiento, situación que originaría otra infracción por la reapertura indebida del local, la cual se encuentra tipificada en el numeral 4 del artículo antes mencionado. No obstante, este hecho tendría que ser verificado primero por la Sunat para determinar si realmente se ha configurado también esta última infracción.

---

## **Subcapítulo 13**

---

### **Infracción por no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo (numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario sanciona el hecho de no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley.

Excepcionalmente, la sanción no será aplicable cuando el agente de retención o percepción cumpla con efectuar el pago del tributo no retenido o percibido dentro de los plazos establecidos. De ser así, el agente de retención o percepción se eximirá de la sanción originada por no efectuar las retenciones o percepciones correspondientes.

Cabe anotar que para que se configure tal infracción será necesario que concurren los siguientes elementos:

a) Que se tenga la calidad de agente de retención

El artículo 10 del Código Tributario establece que “en defecto de la ley, mediante decreto supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente, la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos”.

Es sobre la base de tal disposición que, por ejemplo, tanto la Ley del Impuesto General a las Ventas como la Ley del Impuesto a la Renta establecen expresamente, a efectos de la aplicación de tales impuestos, quiénes son considerados como agentes de retención o percepción, según sea el caso.

b) Que se trate de una operación sujeta a imposición

Para que surja la obligación de retener o percibir será necesario también que estemos frente a una operación sujeta a imposición. Así por ejemplo, en el caso de la emisión de liquidaciones de compra donde es el adquirente de los bienes el obligado a pagar el IGV en calidad de

agente de retención, se deberá verificar si los bienes adquiridos gozan de la exoneración del IGV a efectos de aplicar o no la retención. Lo mismo sucede para el caso de las retribuciones pagadas a los sujetos no domiciliados, donde la obligación de retener surge siempre que las rentas sean de fuente peruana.

- c) Que se haya producido el momento que origina la obligación de retener o percibir.

Solo existirá la obligación de retener o percibir cuando se realice el pago efectivo de las rentas o retribuciones correspondientes.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanción por incurrir en la infracción bajo comentario podrá ser una multa equivalente al 50% del tributo no retenido o no percibido, tratándose de los sujetos comprendidos en las Tablas I, II y III, respectivamente.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(111)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada declarando el tributo no retenido o percibido y cancelar la deuda tributaria que generó el tributo no retenido o percibido o la Resolución de Determinación de ser el caso.
- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria o inducida así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación de la Sunat, mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(112)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será de 90%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 80%, si se efectúa en una fecha posterior pero con anterioridad a la notificación antes indicada.

Por otro lado, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación indicada en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 70%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

---

(111) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(112) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(113)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Gradualidad de la infracción del numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario						
No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos						
Sanción según tablas			Gradualidad de la sanción: Subsanción			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
50% del tributo no retenido o no percibido			80%	90%	50%	70%

#### APLICACIÓN PRÁCTICA

La Empresa Romaco S.A. en el mes de junio de 2012, por error olvido efectuar la retención de quinta categoría a uno de sus trabajadores. El monto de la retención no efectuada equivale a S/. 280. ¿Cuál sería la infracción y cómo se determina la multa?

**Solución:** \_\_\_\_\_

Antes de hacer el cálculo de la multa, recordemos que de acuerdo a las notas de las Tablas del Código Tributario, la multa por tributos no retenidos no puede ser menor al 5% de la UIT. Siendo ello así, debemos comparar el 50% del monto retenido que equivale a S/. 140, con el 5% de la UIT que equivale a S/. 185.

Así, de acuerdo a lo anterior, la multa que se deberá pagar en este caso será de S/. 185, pudiendo ser rebajada en un 90% si se cumple con subsanar la infracción y efectuar el pago de la multa, incluidos sus intereses moratorios.

(113) Artículo 166 del Código Tributario.

## Subcapítulo 14

---

### **Infracción por autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la Sunat (numeral 14 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

En la infracción bajo análisis se sanciona a aquel notario público o juez de paz que no siga el procedimiento establecido en la Resolución de Superintendencia N° 132-2001-SU-NAT<sup>(114)</sup>, para autorizar los libros y registros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios.

En efecto, de la tipificación de la infracción en comentario, tenemos que se sanciona a aquel notario público o juez de paz que, por ejemplo, legalice libros o registros contables de deudores tributarios que no pertenezcan a su jurisdicción, o que legalice libros o registros contables ya usados, o que no cumpla con sellar todas las hojas del libro o registro contable que es objeto de legalización, o que legalice un segundo libro o registro contable sin que se haya acreditado que se ha concluido con el anterior, o que se ha perdido o destruido, etc.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario podrá ser una multa equivalente al 30% o 15% de la UIT, tratándose de los sujetos comprendidos en las Tablas I y II, respectivamente.

La sanción no resulta aplicable para los sujetos del nuevo RUS.

#### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Las sanciones originadas por la infracción bajo comentario, no cuentan con un régimen de gradualidad.



#### **APLICACIÓN PRÁCTICA**

Con fecha 5 de julio de 2012, la Notaría Franco Bustinza, contribuyente del régimen general, domiciliada en Tacna, procede a la legalización de hojas sueltas para el libro diario del contribuyente Kum Pau S.A.C., cuyo domicilio fiscal se encuentra en la ciudad de Lima, según lo indicado en su Comprobante de Información Registrada (CIR). Con fecha 1 de agosto de 2012, la notaría recién detectó el error, por lo que nos consulta si ha incurrido en alguna infracción y, por ende, si está sujeta a alguna sanción.

**Dato adicional:** De existir alguna multa, la misma se pagaría el 4 de agosto de 2012.

---

(114) Publicada el 24/11/2001.

**Solución:** \_\_\_\_\_

Para poder evaluar si se ha incurrido en alguna conducta infractora, debemos verificar cuál es la obligación del notario cuando se trata de la legalización de los libros contables. Así, tenemos que los libros contables vinculados a asuntos tributarios serán legalizados por los notarios públicos del lugar del domicilio fiscal del deudor tributario. En ese sentido, el notario público tiene la responsabilidad de verificar este requisito para proceder a la legalización respectiva. De no observar lo anterior, el notario incurriría en la infracción del numeral 14 del artículo 177 del Código Tributario, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 30% de la UIT.

Dicha sanción no tiene gradualidad vigente, por lo que la notaría deberá cancelar la totalidad de la multa.

---

## **Subcapítulo 15**

---

### **Infracción por no proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que esta establezca, las informaciones relativas a hechos generadores de obligaciones tributarias que tengan en conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública (numeral 15 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Al igual que para la infracción del numeral 14, en esta infracción se sanciona al notario público que no cumple con proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria aquellas informaciones relativas a hechos generadores de obligaciones tributarias de las cuales tienen conocimiento por el ejercicio de la función notarial.

Asimismo, se sanciona a aquel funcionario público que tampoco cumple con las obligaciones antes descritas.

En ambos casos, la infracción se origina por el incumplimiento de la obligación prevista en el artículo 96 del Código Tributario, el cual dispone que los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público, los funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros públicos, deben comunicar a la Administración Tributaria las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con las condiciones que establezca la Sunat.

Cabe anotar que en el caso del notario público, la infracción no se configura cuando este no cumple con presentar dentro del plazo establecido la declaración anual de notarios o la presenta en forma incompleta o no conforme con la realidad, pues dichas conductas originan las infracciones tipificadas en el artículo 176 del Código Tributario.

Creemos que en este caso no nos encontramos ante la obligación de presentar declaraciones juradas, sino más bien información que es expresamente requerida por la Administración Tributaria, sea porque se encuentra, por ejemplo, dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación y se está efectuando un cruce de información, o, porque se encuentra dentro de un proceso de investigación de la existencia o no de hechos que conllevan la evasión tributaria, entre otros.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario podrá ser una multa equivalente al 50% o 25% de la UIT, tratándose de los sujetos comprendidos en las Tablas I y II, respectivamente.

La sanción no resulta aplicable para los sujeto del Nuevo RUS.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(115)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada proporcionando o comunicando a la Administración Tributaria en las condiciones establecidas por esta, la información relativa a hechos generadores de obligaciones tributarias que tenga en conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública.
- b) Para graduar la multa, se aplicará el criterio de subsanación inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses moratorios.

Así, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(116)</sup>. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

## 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(117)</sup>.

---

(115) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(116) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(117) Artículo 166 del Código Tributario.

**5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES**

Gradualidad de la infracción del numeral 15 del artículo 177 del Código Tributario						
No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria en las condiciones que esta establezca, las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tenga en conocimiento en el ejercicio de la función notarial						
Sanción según tablas			Gradualidad de la sanción: Subsanación			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
50% UIT	25% UIT	No aplicable	No aplicable		50%	80%

 **APLICACIÓN PRÁCTICA**

La Notaría Gonzáles es requerida por la Administración Tributaria para que proporcione toda la información relativa a la venta de una propiedad efectuada por el ciudadano peruano Luis De Zela Suárez (quien al momento de la transferencia tenía la condición de no domiciliado), puesto que la referida notaría se encargó de dar fe de dicho acto. Mediante el Requerimiento N° 2502-00164865, la Sunat solicita que la referida presentación se realice mediante declaración jurada simple refrendada por el notario público, debiendo ser presentada en la mesa de partes de la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes.

No obstante las condiciones del requerimiento en mención, el 5 de mayo de 2012, esto es, dentro del plazo fijado por la Sunat, la notaría presentó la documentación solicitada con una carta simple firmada por el administrador de la misma y en la mesa de partes del centro de atención al contribuyente del Jr. Washington en el Cercado de Lima. Por tal razón, la Administración Tributaria notifica a la notaría, con fecha 16 de mayo de 2012, la resolución de multa relativa a la infracción tipificada en el numeral 15 del artículo 177 del Código Tributario, dándole como plazo tres (3) días hábiles para que subsane la infracción y goce de la rebaja respectiva. La notaría nos consulta si es correcto el proceder de la Administración Tributaria y, de ser así, a cuánto asciende la rebaja si subsana dentro del plazo otorgado por la Sunat.

**Solución:** \_\_\_\_\_

La sanción de multa impuesta a la notaría se originó por no haber cumplido con proporcionar a la Administración Tributaria, en las condiciones que esta estableció, las informaciones relativas a hechos generadores de obligaciones tributarias de las que tuvo conocimiento en el ejercicio de la función notarial, como lo fue la venta efectuada por el Sr. Luis De Zela Suárez.

En efecto, de conformidad con el artículo 76-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el notario tiene la obligación de dar fe de la enajenación de inmuebles efectuada por sujetos no domiciliados, pues para elevar a escritura pública la transferencia, debe verificar la constancia de pago de la retención del Impuesto a la Renta efectuada por el adquirente, así como la certificación del costo computable emitida por la Sunat, o, en todo caso, verificar que hayan transcurrido más de treinta (30) días hábiles de presentada la solicitud, sin que la Sunat haya cumplido con emitir la certificación correspondiente.

Como vemos, la información solicitada por la Sunat sí tiene relación con un hecho generador de obligaciones tributarias, específicamente del Impuesto a la Renta. En ese sentido, al no haber observado la notaría la forma establecida por la Sunat para la presentación de la información requerida, sí habría incurrido en la infracción del numeral 14 del artículo 177 del Código Tributario, por lo que la multa notificada sí es procedente.

Sin embargo, dicha multa podrá ser rebajada en un 80% si se subsana la infracción y, además, se paga la multa dentro del plazo otorgado por la Sunat para dicho efecto.

## Subcapítulo 16

---

### **Infracción por impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte (numeral 16 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Según el numeral 5 del artículo 62 del Código Tributario, la Administración Tributaria puede efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro, así como practicar arqueos de caja, valores y documentos, y control de ingresos.

Asimismo, según el numeral 8 del artículo 62 del Código Tributario, la Administración Tributaria se encuentra en la facultad de practicar inspecciones en los locales o establecimientos ocupados por el deudor tributario, bajo cualquier título, así como en los medios de transporte<sup>(118)</sup>.

En ese sentido, los deudores tributarios tienen la obligación de facilitar las labores de fiscalización de la Administración Tributaria, permitiendo, cuando sea necesario, el acceso a sus locales o establecimientos y proporcionando lo que sea requerido por la Sunat.

Sobre la base de lo anterior, en la infracción bajo análisis se sancionan las siguientes conductas infractoras:

- i) Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación.
- ii) Impedir que se practiquen arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos.
- iii) Impedir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte.

En los dos primeros casos, tenemos que las conductas infractoras se verifican dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación iniciado por la Sunat, en los que los auditores o fedatarios fiscalizadores, según sea el caso, efectúan inspecciones o inventarios sobre los bienes del contribuyente o practican arqueos de caja o valores pertenecientes al mencionado contribuyente. En efecto, estas actuaciones son ejecutadas en forma inmediata con ocasión de la intervención.

En el tercer caso, la conducta infractora se verifica en los operativos móviles realizados por la Sunat sobre los medios de transporte.

---

(118) Para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieran cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario solicitar autorización judicial, la que debe ser resuelta en forma inmediata y otorgándose un plazo necesario para su cumplimiento sin correr traslado a la otra parte.

En cualquiera de los tres casos, lo que se sanciona es la conducta del contribuyente dirigida a frustrar y evitar que la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad de fiscalización y de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.



### JURISPRUDENCIA

---

#### RTF Nº 5799-7-2011 (08/04/2011)

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Multa girada por la comisión de la infracción prevista en el numeral 16 del artículo 177 del Código Tributario. Se señala que la Administración sustenta la comisión de la infracción en el Acta de Constatación de Impedimento de Inspección, en la cual se indicó que la fiscalizadora se apersonó al predio del recurrente a fin de efectuar su inspección en mérito al requerimiento, inspección que no pudo llevarse a cabo porque se encontró el predio cerrado; sin embargo, se advierte que tal acta fue suscrita a las 10:00 horas del día 27 de junio de 2006, hora que no coincide con la establecida en el requerimiento notificado al recurrente. Se precisa que la Administración en el ejercicio de su función fiscalizadora, está facultada para inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debiendo apersonarse a efectuar las verificaciones o controles correspondientes en el lugar, día y hora indicados, pues lo contrario implicaría una vulneración de los derechos de los contribuyentes, criterio que ha sido expuesto por este Tribunal en las Resoluciones Nº 07695-5-2005, Nº 00780-2-2006 y Nº 13906-1-2008; sin embargo, la Administración no ha demostrado haberse presentado a la hora preestablecida en el citado requerimiento, por el contrario consta en autos que el Acta de Constatación de Impedimento de Inspección fue suscrita veinte (20) minutos antes de la hora fijada para la inspección, por lo tanto no puede sustentar la comisión de la infracción imputada.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.6% de los IN<sup>(119)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT<sup>(120)</sup>.
- Una multa (0.6% de los I<sup>(121)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(122)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(123)</sup>.

---

(119) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(120) Nota 10 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(121) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(122) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(123) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

Cuando se aplique la sanción de cierre, este será por 7 días calendario.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Las sanciones bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa Acdc S.A.C., contribuyente del régimen general, se dedica a la comercialización de abarrotes al por mayor. Con fecha 28 de agosto de 2012, la empresa es intervenida por un fedatario fiscalizador de la Sunat, quien le comunica que procederá a efectuar inspecciones, tomas de inventario de sus bienes, o controlará su ejecución, así como la comprobación física y la valuación respectiva. Sin embargo, la empresa impide que el fedatario fiscalizador realice las labores antes mencionadas. Ante esta situación, el fedatario fiscalizador procede a emitir el Acta Probatoria N° 220-060-0000014-13, dejando constancia de los hechos ocurridos. La empresa nos consulta si ha cometido alguna infracción y, de ser así, cuál sería la sanción.

#### Solución:

Se ha incurrido en la infracción objeto de análisis, correspondiendo en este caso la aplicación de una multa equivalente al 0.6% de los IN, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT, ni mayor a 25 UIT.

Tales situaciones se han visto corroboradas en la intervención efectuada por el fedatario de la Sunat, por lo que procedería la aplicación de la multa antes descrita. Cabe anotar que dicha multa no goza de rebaja alguna, por lo que la empresa deberá pagarla en su totalidad.

---

## Subcapítulo 17

---

### **Infracción por impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes (numeral 17 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

Según el numeral 6 del artículo 62 del Código Tributario, cuando la Administración presume la existencia de evasión tributaria podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza por un periodo no mayor de 5 días hábiles, prorrogados por un plazo igual. Tratándose de la Sunat, el plazo de inmovilización será de diez (10) días hábiles prorrogables por un plazo igual<sup>(124)</sup>.

---

(124) Por Resolución de Superintendencia la prórroga podrá otorgarse por un plazo máximo de 60 días.

Por su parte, según el numeral 7 del artículo 62 del Código Tributario, en ejercicio de su facultad de fiscalización, cuando la Administración Tributaria presume la existencia de evasión tributaria podrá practicar la incautación de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares, que guarden relación con la realización de hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por un plazo que no podrá exceder de 45 días hábiles, prorrogables por 15 días hábiles. En este caso, la Administración Tributaria requerirá contar con una autorización judicial previa.

Sobre la base de lo anterior, en la infracción bajo análisis se sanciona a aquel deudor tributario que impide u obstaculiza la inmovilización o incautación de bienes ordenada por la Sunat, no permitiendo el ingreso de sus funcionarios al local o establecimiento del deudor tributario.

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.6% de los IN<sup>(125)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT<sup>(126)</sup>.
- b) Una multa (0.6% de los I<sup>(127)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(128)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(129)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.6% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

Cuando se aplique la sanción de cierre, este será por siete (7) días calendario.

---

(125) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(126) Nota 10 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(127) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(128) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(129) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Las sanciones bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

Como consecuencia de la presunción de la existencia de evasión tributaria, la Sunat inicia un procedimiento de fiscalización a la empresa Lionel S.A.C., contribuyente del régimen general. Entre la documentación que ha sido solicitada en reiteradas oportunidades se encuentran los libros y registros contables correspondientes al periodo 2011, los cuales no han sido entregados. Por tal razón y al amparo del numeral 7 del artículo 62 del Código Tributario, la Sunat ordena la incautación de los referidos libros contando para ello con la autorización judicial emitida por el juez especializado en lo penal de la 3ª Sala Penal del Juzgado del Cono Norte. No obstante, la incautación no pudo llevarse a cabo por haberlo impedido la empresa, la cual alegaba que era necesario que el Poder Judicial notifique previamente la medida. Por tal razón, la Sunat procede a notificar, con fecha 12 de julio de 2012, una resolución de multa por haber incurrido la empresa en la infracción del numeral 17 del artículo 177 del Código Tributario, la cual asciende al 0.6% de los IN, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT, ni mayor a 25 UIT. La empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat y, de ser así, cómo podría rebajar la referida multa.

#### Solución:

---

En el caso planteado, la conducta infractora sancionada es no haber permitido a la Administración Tributaria llevar a cabo la incautación de los libros y registros contables, por lo que la sanción aplicada es correcta. En efecto, para llevar a cabo dicha medida basta con contar con la autorización judicial correspondiente, no siendo necesario que el Poder Judicial notifique la misma.

---

## Subcapítulo 18

---

### **Infracción por no facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar su funcionamiento (numeral 18 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

La infracción en comentario es de aplicación a aquellos sujetos que desarrollen la actividad económica de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas. Para estos sujetos, las conductas infractoras sancionadas por la realización de la referida actividad son las siguientes:

- i. No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas.
- ii. No permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas.
- iii. No proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de las máquinas tragamonedas.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción bajo comentario será la de cierre. Así, para los sujetos de las Tablas I y II del Código Tributario, la sanción será de treinta (30) días calendario, tratándose de la primera oportunidad, de sesenta (60) días calendario, tratándose de la segunda oportunidad y de 90 días calendario, a partir de la tercera oportunidad.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(130)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción. En ningún caso la multa podrá ser mayor a 8 UIT<sup>(131)</sup>.

La sanción no resulta de aplicación para los sujetos del Nuevo RUS.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Para los sujetos comprendidos en la Tabla I del Código Tributario, resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(132)</sup>:

- a) Se aplicarán los criterios de subsanación inducida, frecuencia y/o autorización expresa. En este caso, la subsanación se entenderá realizada facilitando el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas o proporcionando la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos, según corresponda. En cualquier caso, la subsanación debe realizarse dentro de los cinco (5) días hábiles contados desde la fecha en que surta efecto la notificación del requerimiento de verificación o fiscalización o del documento en el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción, según corresponda. Por su parte, la autorización exigida para graduar la sanción corresponde a aquella emitida por la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo. Excepcionalmente, también se considerará que existe autorización expresa cuando el titular de la actividad se encuentre dentro del plazo para adecuarse a las disposiciones y obtener la referida autorización.
- b) La sanción de cierre se subsanará de acuerdo a lo siguiente:
  - Tratándose de la primera oportunidad, el cierre se aplicará por cinco (5) días calendario siempre que el sujeto cumpla con subsanar dentro del plazo y cuente con autorización expresa, de lo contrario se aplicará el cierre por el plazo máximo de treinta (30) días calendario.

---

(130) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(131) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(132) Anexos I, III y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

## INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN

- Tratándose de la segunda oportunidad, el cierre se aplicará por diez (10) días calendario siempre que el sujeto cumpla con subsanar dentro del plazo y cuente con autorización expresa; de lo contrario, se aplicará el cierre por el plazo máximo de 60 días calendario.
  - Tratándose de la tercera oportunidad, el cierre se aplicará por 15 días calendario siempre que el sujeto cumpla con subsanar dentro del plazo y cuenta con autorización expresa; de lo contrario, se aplicará el cierre por el plazo máximo de 90 días calendario.
  - Tratándose de la cuarta oportunidad en adelante, la sanción no gozará de rebaja alguna.
- c) Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(133)</sup>, esta se graduará considerando el criterio de frecuencia con la que se comete la infracción<sup>(134)</sup>, de acuerdo al cuadro resumen adjunto al presente Subcapítulo.

### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(135)</sup>.

### 5. CUADRO RESUMEN

Gradualidad de la infracción del numeral 18 del artículo 177 del Código Tributario								
No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos								
Sanción según tablas			Gradualidad de la sanción de la Tabla I: Frecuencia, subsanación inducida y/o autorización expresa					
			1ª oportunidad		2ª oportunidad		3ª oportunidad o más	
I	II	III	Subsana y tiene autorización	No subsana y/o no tiene autorización	Subsana y tiene autorización	No subsana y/o no tiene autorización	Subsana y tiene autorización	No subsana y/o no tiene autorización
Cierre	No aplicable		5 días	30 días	10 días	60 días	15 días	90 días
Multa que sustituye la sanción de la Tabla I			No menor a 50% UIT		No menor a 60% UIT		No menor a 2 UIT	

(133) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(134) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(135) Artículo 166 del Código Tributario.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa Casino S.A.C., contribuyente del régimen general, se dedica a la explotación de máquinas de casinos y tragamonedas, contando con cuatro casinos en diversos distritos de la capital. La empresa se encuentra sujeta a una fiscalización por parte de la Sunat, proceso en el cual le solicitan permitir el ingreso de los funcionarios de la Sunat al casino ubicado en el distrito de Jesús María, a fin de verificar el buen funcionamiento de los contadores manuales de las máquinas ubicadas en el referido local, a lo cual la gerencia asiente. Sin embargo, el día en que se realiza la referida diligencia, el personal del establecimiento manifiesta al auditor de la Sunat que no estaban informados de su presencia, por lo que no se encuentran autorizados a permitirle el ingreso. Ante esta situación, con fecha 30 de junio de 2012, la Sunat notifica a la empresa una Resolución disponiendo el cierre del local por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 18 del artículo 177 del Código Tributario. La empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat y, de ser así, cuál sería la forma de graduar la sanción teniendo en consideración que es la primera oportunidad que comete esta infracción.

### Solución:

---

Al no haber permitido que la Sunat verifique el correcto funcionamiento de las máquinas tragamonedas, la empresa ha incurrido en la infracción objeto de análisis, que se encuentra sancionada con el cierre por 30 días por tratarse de la primera vez en que se incurre en la citada infracción, según lo establece la nota 12 de la Tabla I anexa al Código Tributario.

Dicha sanción de cierre cuenta con un régimen de gradualidad, al cual se podrá acceder subsanando la omisión, esto es, permitiendo el acceso a las máquinas tragamonedas para que procedan a su control. Además, se debe contar con la autorización respectiva para explotar máquinas tragamonedas emitida por la Dirección Nacional de Turismo del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.

De cumplir con lo anterior, la sanción de cierre de 30 días se rebajaría a 5 días calendario.

---

## Subcapítulo 19

---

### **Infracción por no permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la Sunat para el control tributario (numeral 19 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario se configura por el incumplimiento de la conducta descrita en el numeral 13 del artículo 87 del Código Tributario, referida a la obligación de los administrados de permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por la Sunat, con las condiciones o características técnicas establecidas por esta.

Consideramos que tal infracción se configurará cuando el sujeto infractor se encuentre dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación, situaciones en las cuales se deberá dejar constancia de la comisión de la infracción.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(136)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(137)</sup>.
- b) El cierre, aplicable solo para los sujetos del Nuevo RUS. En este caso la sanción de cierre se aplicará por 5 días<sup>(138)</sup>.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(139)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(140)</sup>. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Las sanciones originadas por la comisión de la infracción bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa Build Up S.A.C., contribuyente del régimen general, se encuentra dentro de un procedimiento de verificación como consecuencia de haber presentado una solicitud de devolución de saldo a favor del exportador. Para proceder a la verificación de los datos cargados al Programa de Declaración de Beneficios - PDB, la Sunat le informa que deberá instalar el referido programa (PDB) en la máquina que para tal efecto le ha sido proporcionada en el local de la empresa. Al respecto, el área de sistemas de la empresa le informa a la gerencia general que no es conveniente que se proceda a esta instalación, situación que es comunicada a la Sunat, imposibilitando de esta manera su labor.

Como consecuencia de ello, con fecha 8 de agosto de 2012, la Sunat notifica a la empresa que ha incurrido en la infracción del numeral 19 del artículo 177 del Código Tributario, la cual tiene como sanción una multa equivalente al 0.3% de los IN, no pudiendo ser menor del 10% de la UIT, ni mayor a 12 UIT. Ante tal situación, la empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat y, de ser así, la manera para rebajar la referida multa teniendo en cuenta que se pagaría el 18 de agosto de 2012.

#### Solución:

---

El hecho de no haber permitido la instalación del *software* proporcionado por la Sunat, para la revisión de la información relativa a la solicitud de devolución del saldo a favor del exportador, habría originado la comisión de la infracción del numeral 19 del artículo 177 del Código Tributario, y, por ende, sí sería procedente la aplicación de la multa impuesta, cual que no goza de gradualidad alguna.

---

(136) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(137) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(138) De acuerdo a lo establecido en el inciso f) de la Primera Disposición Complementaria y Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(139) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(140) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

## Subcapítulo 20

---

### **Infracción por no facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la Sunat para el control tributario (numeral 20 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

A diferencia de la infracción del numeral 19 del artículo 177 del Código Tributario, en este caso no se sanciona el hecho de no permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la Sunat para el control tributario, sino el de no facilitar el acceso a los funcionarios de la Sunat para la revisión de los sistemas informáticos, equipos u otros medios antes instalados.

En tal caso, la infracción también se configurará cuando el sujeto infractor se encuentre dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación, situaciones en las cuales se deberá dejar constancia de la comisión de la infracción.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa que se determina en función de un porcentaje (0.3% de los IN<sup>(141)</sup>) y se aplica solo para los sujetos que se encuentren en las Tablas I y II del Código Tributario. En estos casos, la multa no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT<sup>(142)</sup>.
- b) El cierre, aplicable solo para los sujetos del Nuevo RUS. En este caso la sanción de cierre se aplicará por 5 días<sup>(143)</sup>.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(144)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(145)</sup>. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

#### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Las sanciones originadas por la comisión de la infracción bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad.

---

(141) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(142) Nota 11 de las Tablas I y II de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(143) De acuerdo a lo establecido en el inciso f) de la Primera Disposición Complementaria y Final de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(144) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(145) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa Spencer S.A.C., contribuyente del régimen general, está inmersa en un proceso de verificación por parte de la Sunat como consecuencia de haber solicitado la devolución de retenciones del IGV no aplicadas. El auditor de la Sunat le comunica a la empresa que necesita revisar el sistema para el control del cumplimiento de sus obligaciones tributarias que fuera instalado dos meses atrás. Sin embargo, la empresa prohíbe tajantemente la entrada al referido *software* por razones de seguridad.

Como consecuencia de ello, con fecha 3 de julio de 2012, la Sunat procede a notificar a la empresa una resolución de multa alegando que se ha cometido la infracción tipificada en el numeral 20 del artículo 177 del Código Tributario.

La empresa nos consulta si es correcto el proceder del fiscalizador y, de ser así, cuál es el procedimiento a seguir para rebajar la sanción de multa correspondiente, sabiendo que esta se pagará el 14 de julio de 2012.

### Solución:

El hecho de no facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la Sunat para el control tributario, como es el caso del sistema instalado en la empresa, origina la infracción del numeral 20 del artículo 177 del Código Tributario, por lo que sí es procedente la multa impuesta por la Sunat.

Dicha multa no cuenta con un régimen de gradualidad, por lo que no podrá ser rebajada, debiendo la empresa proceder al pago íntegro de la multa (0.3% de los IN, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT, ni mayor a 12 UIT).

---

## Subcapítulo 21

---

### **Infracción por no implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por Sunat (numeral 21 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario es de aplicación para aquellos sujetos que desarrollen la actividad económica de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas. Para ellos, las conductas infractoras sancionadas por la realización de la referida actividad, además de las descritas en el numeral 18 del artículo 177 del Código Tributario, son las siguientes:

- i. No implementar el Sistema Unificado en Tiempo Real.
- ii. No implementar un Sistema Unificado en Tiempo Real que reúna las características técnicas establecidas por la Sunat.

En efecto, una de las obligaciones de las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas en hoteles de tres, cuatro y cinco estrellas, restaurantes turísticos de cinco tenedores y en bingos y discotecas, es implementar un sistema computarizado de interconexión en tiempo real a un computador central interconectado a su vez con la Sunat y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.

Dicho sistema consiste en la interconexión de las máquinas tragamonedas y/o las mesas de juegos de casino a un computador central por cada establecimiento. No obstante, en los casos en que las empresas antes mencionadas tuviesen más de un establecimiento, el computador de cada uno de dichos establecimientos se interconectará a su vez con un computador central ubicado en su domicilio fiscal.

La información de las operaciones diarias registradas en el computador central del establecimiento o, de ser el caso, en el computador central ubicado en el domicilio fiscal de tales empresas, deberá quedar grabada en dicho computador o en medios magnéticos, debiendo mantenerse en condiciones de operación por el plazo de prescripción del impuesto a los juegos de casino y/o máquinas tragamonedas.

Como vemos, el sistema antes descrito facilita las labores de control y fiscalización de la Sunat, por lo que el mismo deberá implementarse, de acuerdo con las características aprobadas para dicho efecto<sup>(146)</sup>.



### JURISPRUDENCIA

---

#### RTF N° 06802-2-2009

Se sanciona con 30 días de cierre al no contar con el sistema unificado de control en tiempo real exigido a las empresas que explotan juegos de casino y/o máquina tragamoneda.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por la comisión de la infracción bajo comentario son las de cierre o comiso.

La sanción de cierre se aplicará para la primera y segunda oportunidad en que se incurra en la infracción. La sanción de comiso se aplicará a partir de la tercera oportunidad en que se incurre en la citada infracción.

Para tal efecto, se entenderá que se ha incurrido en una oportunidad anterior cuando la resolución de la sanción hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(147)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(148)</sup>. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

Cabe precisar que para recuperar los bienes comisados, el infractor deberá pagar una multa equivalente al 15% de su valor, dentro de los 15 o 2 días hábiles siguientes de notificada la resolución de comiso, según se trate de bienes no perecibles o perecibles, respectivamente, además de los gastos que se originaron por la ejecución del comiso.

---

(146) Reguladas mediante Resolución de Superintendencia N° 145-2003/SUNAT.

(147) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(148) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

Por su parte, la sanción de comiso podrá ser sustituida por una multa<sup>(149)</sup> que será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT. El valor será determinado en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro de los diez (10) o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, respectivamente<sup>(150)</sup>. Cuando no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT según se trate de la Tabla I, II y III, respectivamente<sup>(151)</sup>.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Para los sujetos comprendidos en la Tabla I del Código Tributario, resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(152)</sup>:

- a) Se aplicarán los criterios de subsanación inducida, frecuencia y/o autorización expresa. En este caso, la subsanación se entenderá realizada implementando el Sistema Unificado en Tiempo Real, de acuerdo a las características técnicas establecidas por la Sunat. En cualquier caso, la subsanación debe realizarse dentro de los 90 días hábiles contados desde la fecha en que surta efecto la notificación del requerimiento de verificación o fiscalización o del documento en el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción, según corresponda. Dicho plazo puede ser prorrogado por un plazo máximo de 30 días hábiles, siempre que se cuente con la debida sustentación. Por su parte, la autorización exigida para graduar la sanción corresponde a aquella emitida por la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo. Excepcionalmente, también se considerará que existe autorización expresa cuando el titular de la actividad se encuentre dentro del plazo para adecuarse a las disposiciones y obtener la referida autorización.
- b) La sanción de cierre será rebajada de acuerdo a lo siguiente:
- Tratándose de la primera oportunidad, el cierre se aplicará por 5 días calendario siempre que el sujeto cumpla con subsanar dentro del plazo y cuente con autorización expresa; de lo contrario, se aplicará el cierre por el plazo máximo de 30 días calendario.
  - Tratándose de la segunda oportunidad, el cierre se aplicará por 10 días calendario siempre que el sujeto cumpla con subsanar dentro del plazo y cuente con autorización expresa; de lo contrario, se aplicará el cierre por el plazo máximo de 60 días calendario.

---

(149) De acuerdo a lo establecido en el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT.

(150) Nota 8 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(151) Artículo 184 del Código Tributario, Nota 7 de las Tablas I y II y Nota 8 de la Tabla III, de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(152) Anexos I, III y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- c) Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(153)</sup>, esta se graduará considerando el criterio y la frecuencia con que se comete la infracción<sup>(154)</sup>, de acuerdo al cuadro resumen adjunto al presente Subcapítulo 21.
- d) La multa que se paga para recuperar los bienes, así como la que sustituye el comiso, serán rebajadas de acuerdo al criterio de frecuencia, según cuadro resumen adjunto al presente Subcapítulo 21.
- e) A partir de la cuarta oportunidad en adelante, la multa que sustituye el comiso no gozará de rebaja alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(155)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Gradualidad de la infracción del numeral 21 del artículo 177 del Código Tributario								
Las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas no implementan el Sistema Unificado en tiempo real o implementan un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por la Sunat								
Sanción según tablas			Gradualidad de la sanción de la Tabla I: Frecuencia, subsanación inducida y/o autorización expresa					
			1ª oportunidad		2ª oportunidad		3ª oportunidad o más	
I	II	III	Subsana y tiene autorización	No subsana y/o no tiene autorización	Subsana y tiene autorización	No subsana y/o no tiene autorización	Subsana y tiene autorización	No subsana y/o no tiene autorización
Cierre o comiso	No aplicable		5 días	30 días	10 días	60 días	8% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes
Multa que sustituye el cierre de la Tabla I			No menor a 50% UIT		No menor a 60% UIT		-	
Multa que sustituye el comiso de la Tabla I			-		-		15% del valor de los bienes	

(153) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(154) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(155) Artículo 166 del Código Tributario.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa Mystic S.A.C., contribuyente del régimen general, se dedica a la explotación de máquinas tragamonedas en su local del distrito de San Martín de Porres, para lo cual cuenta con la autorización respectiva. Con fecha 2 de agosto de 2012, es intervenida por un fedatario fiscalizador, quien informa a la empresa que procederá a verificar los sistemas de interconexión de las máquinas tragamonedas a su computador central. Concluida la diligencia determina que la empresa no ha implementado el referido sistema, por lo que procede a notificar, en la misma fecha, una resolución ordenando el comiso de las 10 máquinas tragamonedas que se encuentran en el establecimiento, la cuales están valorizadas en S/. 1,000 c/u, según comprobantes de pago. Según la Sunat, la infracción cometida es la tipificada en el numeral 21 del artículo 177 del Código Tributario. Además, se sabe por la empresa que es la tercera oportunidad en que es detectada la referida infracción, pues cuentan con dos resoluciones de multa notificadas que se encuentran firmes y consentidas. La empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat y, de ser así, cuál es el procedimiento para recuperar los bienes comisados.

### Solución:

La infracción incurrida por la empresa mereció una sanción de cierre o comiso. De conformidad con la nota 13 de la tabla I anexa al Código Tributario, la sanción de cierre de establecimiento se aplicará por la primera y segunda oportunidad de cometida la infracción, aplicándose en la tercera oportunidad la sanción de comiso de bienes. En este caso, al haber incurrido la empresa en la infracción por tercera vez, procedería aplicar la sanción de comiso de las máquinas tragamonedas.

En ese sentido, para recuperar los bienes comisados, la empresa debe pagar una multa equivalente al 15% del valor de los bienes, la cual podrá ser rebajada de conformidad con el anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba un régimen de gradualidad.

De conformidad con dicho régimen, si la empresa Mystic subsana la infracción, implementando el referido Sistema Unificado en Tiempo Real, podría rebajar la multa del 15% al 8% del valor de los bienes. En tal caso, la empresa deberá cancelar la multa rebajada dentro de los 15 días hábiles de notificada la resolución de comiso respectiva, de conformidad con el artículo 184 del Código Tributario.

En ese sentido, al haber sido notificado el comiso de los bienes el 2 de agosto de 2012, la empresa tiene hasta el 23 de agosto para poder cancelar esta multa rebajada, más los intereses moratorios. Adicionalmente a esta multa, deberá cancelar los gastos que haya originado el comiso, los cuales serán informados por la Sunat.

---

## Subcapítulo 22

### **Infracción por no cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos (numeral 22 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

De acuerdo con lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT<sup>(156)</sup>, los empleadores, promotores o representantes legales que traen artistas extranjeros deberán presentar ante la Sunat determinada documentación, a efectos de que esta emita el documento que acredita el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los artistas ex-

---

(156) Publicada el 30/12/1999.

trajeros, conocido como “Constancia de cumplimiento de obligaciones tributarias de artistas extranjeros”.

La documentación que deberán presentar los empleadores, promotores o representantes legales, dependerá de si los ingresos por los espectáculos o actividades realizadas por los artistas extranjeros, se encuentran o no gravados con el Impuesto a la Renta.

En cualquiera de los dos casos, la obligación de presentar la referida documentación deberá ser cumplida por lo menos con quince (15) días de anticipación a la fecha del primer espectáculo o actividad artística.

El incumplimiento de tal obligación configurará la infracción bajo análisis.

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, tratándose de los sujetos de las Tablas I y II, la sanción por la comisión de la infracción bajo comentario puede ser una multa equivalente al 0.2% de los IN, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT, ni mayor a 8 UIT, o el cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(157)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(158)</sup>. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

La sanción no resulta aplicable para los sujetos del nuevo RUS.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Las sanciones originadas por la comisión de la infracción bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa Fernand S.A.C., contribuyente del régimen general, se dedica a la promoción de espectáculos a nivel internacional. El 10 de agosto de 2012, dicha empresa tiene planificado un espectáculo musical contemporáneo para lo cual traerá desde España al Sr. Paco de Lucía, afamado guitarrista gitano. La empresa realiza el denominado concierto con mucho éxito, sin haber remitido previamente información a la Sunat, por lo que la empresa nos consulta si habría incurrido en alguna infracción.

#### Solución:

---

Según lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT, el responsable de un espectáculo realizado por artistas extranjeros (el empleador o su representante), debe presentar con 15 días de anticipación a la fecha de la realización del espectáculo, entre otros, los siguientes documentos: un escrito adjuntando copia del contrato celebrado entre el responsable y el artista debidamente legalizado por el consulado o representante oficial del país donde el artista ha fijado su residencia o centro de

---

(157) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(158) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

operaciones, carta de garantía del responsable con firma legalizada ante notario público y copia de los documentos que acrediten los adelantos efectuados al artista.

Al no haber cumplido dicha obligación, la empresa contratante (responsable del artista) habría cometido la infracción del numeral 22 del artículo 177 del Código Tributario que sanciona el hecho de “no cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos”.

Dicha infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.2% de los IN o con el cierre por un plazo de 10 días.

---

## **Subcapítulo 23**

---

### **Infracción por no proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del artículo 118 del presente Código Tributario (numeral 23 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Según el numeral 4 del artículo 118 del Código Tributario, la Administración Tributaria podrá trabar embargos en forma de retención, en cuyo caso la medida recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular y que se encuentren en poder de terceros.

En tales casos, las medidas podrán ejecutarse mediante la diligencia de toma de dicho o notificando al tercero, a efectos de que se retenga el pago a la orden de la Administración Tributaria. En ambos casos, el tercero se encuentra obligado a poner en conocimiento del ejecutor coactivo la retención o la imposibilidad de esta en el plazo máximo de 5 días hábiles de notificada la resolución de embargo.

Sobre la base de las obligaciones descritas en el párrafo anterior, mediante la infracción bajo análisis se sanciona a aquel tercero que no cumple con entregar o proporcionar al ejecutor coactivo, aquella información solicitada referida a las operaciones económicas realizadas como cliente con sus proveedores, respecto de cuyos bienes ha recaído una medida de embargo en forma de retención<sup>(159)</sup>.

En este caso, la infracción se configura cuando habiendo transcurrido el plazo de cinco días hábiles de notificada la resolución de embargo, el tercero notificado no entrega la

---

(159) Cabe anotar que mediante Decreto Supremo N° 932, publicado el 10/10/2003, se establecieron como obligación de las empresas del Sistema Financiero, implementar y mantener en funcionamiento el “Sistema de embargo por medios telemáticos”, mediante el cual la Sunat notificaría, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, las resoluciones que dispongan embargos en forma de retención a terceros o las vinculadas a dicho embargo.

Dicho sistema también será usado para que empresas del Sistema Financiero cumplan, según el artículo 118 del Código Tributario, con informarle a la Sunat las retenciones efectuadas o la imposibilidad de realizarlas, por lo que de no cumplir con tales obligaciones, estas empresas incurrirán en la infracción bajo comentario.

información antes descrita, o, cuando realizada la diligencia de toma de dicho por el funcionario de la Sunat, dicho tercero no cumple con proporcionar dicha información.

Cabe anotar que aun cuando el Código Tributario establezca que por el incumplimiento de las obligaciones antes descritas se configura la infracción del numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, que sanciona, entre otros, el hecho de no proporcionar la información que sea requerida por la Sunat sobre sus actividades o la de terceros con los que guarde relación, consideramos que por aplicación del principio de especialidad ello no es así, configurándose más bien la infracción bajo análisis.

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- Una multa equivalente al 50% o 25% de la UIT, tratándose de los sujetos comprendidos en las Tablas I y II, respectivamente.
- Una multa (0.3% de los I<sup>(160)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre. La multa que sustituye al cierre no podrá ser menor al 50% de la UIT.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(161)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(162)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.3% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

De aplicarse la sanción de cierre, esta será de 5 días calendario.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Las sanciones originadas por la comisión de la infracción bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La empresa Hill S.A.C., contribuyente del régimen general, es cliente de la empresa Trencce S.A.C., teniendo una deuda a su favor ascendente a S/. 25,000, la cual deberá ser cancelada el 4 de julio de 2012. Con fecha 3 de julio de 2012, la empresa es notificada por la Sunat para que efectúe un embargo en forma de retención de esta cuenta por pagar, debiendo ser en consecuencia dicho monto puesto a disposición del ejecutor coactivo.

---

(160) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(161) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base a los criterios que esta establezca.

(162) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

No obstante la referida notificación, la empresa procedió a la cancelación del monto adeudado a la empresa Hill S.A.C., por lo que, con fecha 7 de julio del mismo año, la Sunat notifica a la empresa con una resolución de multa por haber incurrido en la infracción del numeral 23 del artículo 177 del Código Tributario, siendo esta multa equivalente a 50% de la UIT.

La empresa Trence S.A.C. nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat y, de ser así, la manera de rebajar la sanción correspondiente teniendo en cuenta que esta se pagaría el 14 de julio de 2012.

### Solución:

---

Del numeral 23 del artículo 177 del Código Tributario, se desprende que la conducta infractora sancionada es la de no proporcionar la información solicitada en virtud de la ejecución de un embargo en forma de retención, obligación que debe ser cumplida por quien es designado como agente de retención. En efecto, de conformidad con el numeral 4 del artículo 118 del Código Tributario, el agente de retención deberá poner en conocimiento del ejecutor coactivo la retención efectuada o la imposibilidad de efectuarla. En el caso materia de consulta, tal obligación no fue cumplida por la empresa Trence, la cual además de no efectuar la referida comunicación, tampoco procedió a realizar la retención, efectuando más bien el pago del íntegro de la deuda a la empresa Hill S.A.C.

Por lo anterior, tenemos que sí se ha incurrido en la infracción antes mencionada, por lo que la sanción de multa impuesta también es correcta.

---

## Subcapítulo 24

---

### **Infracción por no exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo RUS desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la Sunat, así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago (numeral 24 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Es obligación de los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde desarrolle sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la Sunat, así como el Comprobante de Información Registrada (CIR o Ficha RUC) y las constancias de pago de las cuotas de los dos últimos periodos; así lo disponen el artículo 21 del Decreto Legislativo N° 937<sup>(163)</sup> y el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 193-2004/SUNAT<sup>(164)</sup>.

Es importante que tales obligaciones sean cumplidas por los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS, a efectos de que los terceros que contraten con ellos puedan tener en cuenta las características de sus obligaciones tributarias, tales como el hecho de encontrarse impedidos de emitir facturas, pudiendo solo emitir boletas de venta o tiques que no otorguen derecho a deducir gasto o crédito fiscal.

---

(163) Publicado el 14/11/2003.

(164) Publicado el 25/08/2004.

En ese sentido, la infracción bajo análisis sanciona el incumplimiento de las obligaciones antes descritas por parte de los sujetos del Nuevo RUS, no siendo de aplicación para los sujetos que se encuentren en el régimen general o especial del Impuesto a la Renta.

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por la comisión de la infracción bajo comentario es la de cierre, la cual se aplicará por 3 días calendario.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(165)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(166)</sup>. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La sanción originada por la comisión de la infracción bajo comentario no cuenta con un régimen de gradualidad.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

La Sra. Patricia Portocarrero, contribuyente del nuevo RUS en la categoría 2, se dedica a la venta de productos de primera necesidad en su local ubicado en las cercanías del mercado de productores en el distrito de Los Olivos. Con fecha 20 de julio de 2012, la Sunat procede a realizar un operativo en el referido mercado, en el cual detecta que en el local de la Sra. Portocarrero no se encuentran exhibidos ni el comprobante de información registrada ni las constancias de pago de los 2 (dos) últimos periodos, tal como lo señalan las normas del RUS. En ese sentido, la Sunat notifica una resolución ordenando el cierre del local por un periodo de 2 días calendario, por haber cometido la infracción tipificada en el numeral 24 del artículo 177 del código tributario. La Sra. Portocarrero nos consulta si es correcto el proceder de la Sunat.

#### Solución:

La infracción del numeral 24 del artículo 177 del Código Tributario sanciona a los sujetos del Nuevo RUS que no cumplen con “exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la Sunat, así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago”.

La sanción correspondiente es la del cierre del establecimiento, la que no cuenta con gradualidad vigente.

Cabe anotar que dicha sanción puede ser sustituida por una multa que no puede ser menor a 50% de la UIT, de conformidad con el inciso a) del cuarto párrafo del artículo 183 del Código Tributario.

---

(165) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(166) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

## **Subcapítulo 25**

---

### **Infracción por no exhibir o presentar el estudio técnico de precios de transferencia (numeral 25 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Conforme lo habíamos descrito al explicar la infracción del numeral 8 del artículo 175 del Código Tributario, desde el 1 de enero de 2006, una de las obligaciones que deben cumplir las partes vinculadas que realicen operaciones entre sí, es la de contar con un estudio técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia fijados, el cual debe contener determinada información<sup>(167)</sup>, la cual debe encontrarse debidamente traducida al idioma castellano.

En ese sentido, mediante la infracción en comentario se sanciona no el hecho de no contar con el referido estudio técnico, sino el de no presentarlo cuando la Administración Tributaria lo requiera, no obstante contar con él.

Como podrán notar, para que se configure la infracción bajo comentario es necesario que el sujeto obligado a llevar un estudio técnico, físicamente lo tenga. De no ser así, la infracción que se configuraría es la del numeral 8 del artículo 175 del Código Tributario.

Asimismo, será necesario que para la configuración de la infracción bajo comentario, exista un requerimiento previo de la Sunat solicitando la exhibición o presentación del estudio técnico de precios de transferencia.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por la comisión de la infracción bajo comentario es una multa equivalente al 0.6% de los IN<sup>(168)</sup>, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT, ni mayor a 25 UIT.

Para los supuestos del antepenúltimo y último párrafos del inciso b) del artículo 180 del Código Tributario, la multa será equivalente a 3.5% y 6.5% de la UIT, respectivamente.

La sanción no resulta de aplicación para los sujetos del Nuevo RUS.

#### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(169)</sup>:

---

(167) Artículo 117 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

(168) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

(169) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- a) La subsanación se entenderá realizada exhibiendo o presentando el Estudio Técnico que respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a Ley.
- b) Para graduar la multa, se aplicará el criterio de subsanación inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses moratorios. No resulta de aplicación el criterio de subsanación voluntaria.

Así, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento mediante el que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(170)</sup>. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat; de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(171)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Gradualidad de la infracción del numeral 25 del artículo 177 del Código Tributario						
No exhibir o no presentar el Estudio Técnico que respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a ley						
Sanción según tablas			Gradualidad de la sanción: Subsanación			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
0.6% de los IN		No aplicable	No aplicable		50%	80%

#### APLICACIÓN PRÁCTICA

La empresa Trinití Perú S.A.C., contribuyente del régimen general, es subsidiaria de la empresa Trinití International Inc. La matriz ordenó que para el ejercicio 2011, todas las empresas subsidiarias cuenten con un estudio de precios de transferencia. Ante tal exigencia corporativa, la subsidiaria peruana procede a realizar el referido análisis y el informe respectivo, para lo cual acude a una empresa especializada en este servicio.

El trabajo es culminado en octubre de 2012, siendo en dicha fecha entregado el estudio de precios de transferencia correspondiente. En julio de 2013, la empresa Trinití Perú S.A.C. se encuentra inmersa en un proceso de fiscalización, en el cual el auditor responsable le notifica, en reiteradas oportunidades, que presente el referido estudio técnico, no cumpliendo con dicho requerimiento. Por tal razón, con fecha 20 de julio de 2013, la empresa es notificada con una resolución de multa equivalente al 0.6% de los IN, por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 25 del artículo 177 del Código Tributario. La

(170) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(171) Artículo 166 del Código Tributario.

empresa nos consulta si es correcta la aplicación de dicha multa y, de ser así, el procedimiento para rebajar la multa respectiva.

**Solución:** \_\_\_\_\_

La infracción del numeral 25 del artículo 177 del Código Tributario sanciona el hecho de no presentar el estudio técnico de precios de transferencia cuando la Administración Tributaria lo requiera, no obstante contar con él. En ese sentido, la empresa Trinití Perú S.A.C. sí habría incurrido en la mencionada infracción, por lo que la multa sería procedente.

La referida multa podrá ser rebajada hasta en un 80% y 50% dependiendo de si cumple con subsanar la infracción y el momento del pago de la multa más los intereses moratorios.

---

## **Subcapítulo 26**

---

### **Infracción por no entregar los certificados o constancias de retención o percepción de tributos, así como el certificado de rentas y retenciones, de acuerdo con lo dispuesto en las normas tributarias (numeral 26 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción bajo análisis sanciona dos conductas infractoras cometidas por los sujetos designados como agentes de retención o percepción, estas son:

- i. No entregar los certificados o constancias de retención o percepción (actualmente denominados “comprobantes de retención o percepción”); y,
- ii. No entregar los certificados de rentas y retenciones.

En el primer supuesto, tenemos como ejemplo a los agentes de percepción y retención del IGV, quienes deben entregar el comprobante de percepción y retención correspondiente en el momento en que el cliente efectúe el pago de la operación gravada con el IGV y que se encuentre sujeta a percepción o retención.

En el segundo caso, tenemos como ejemplo a los agentes de retención de rentas de segunda, cuarta y quinta categorías, quienes deberán entregar al perceptor de dichas rentas, antes del 1 de marzo de cada año, un certificado de rentas y retenciones, en el que se deje constancia del importe abonado y del impuesto retenido correspondiente al año anterior<sup>(172)</sup>. Cabe anotar que en este caso, el mencionado certificado acredita tanto las rentas pagadas como las retenciones efectuadas, por lo que de no existir estas últimas, igual subsistirá la obligación de emitir el referido certificado.

---

(172) Numeral 1 del artículo 45 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Otro ejemplo lo constituye el caso de los agentes de retención que paguen rentas de cualquier categoría a contribuyentes no domiciliados, quienes deberán entregar el certificado de rentas y retenciones cuando el contribuyente no domiciliado lo solicite<sup>(173)</sup>.

En cualquiera de los casos antes descritos, consideramos que la infracción solo será sancionada si es detectada por la Administración Tributaria.

En su sentido, la infracción bajo comentario no se configurará por el hecho de entregar los certificados o constancias de retención o percepción o los certificados de rentas y retenciones en forma extemporánea o sin cumplir las condiciones y requisitos establecidos por las normas tributarias, sino solo cuando su falta de entrega sea detectada por la Sunat.

### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario podrán ser las siguientes:

- a) Una multa equivalente al 30% o 15% de la UIT, tratándose de los sujetos comprendidos en las Tablas I y II, respectivamente.
- b) Una multa (0.2% de los I<sup>(174)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(175)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(176)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.2% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(177)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada entregando los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos así como el certificado de rentas y retenciones, según

---

(173) Artículo 13 y numeral 2 del artículo 45 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

(174) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(175) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(176) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(177) Anexos I, II y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

corresponda, comunicándolo a la Administración Tributaria, adjuntando copia del cargo de entrega de los documentos.

- b) Para graduar la multa, se aplicarán los criterios de subsanación voluntaria e inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses.

Así, se entenderá que es **voluntaria** si la subsanación se realiza antes de que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o la notificación mediante la que se comunica al infractor que ha incurrido en la infracción<sup>(178)</sup>, en cuyo caso, la rebaja será del 100%, extinguiéndose la multa.

Así, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la Sunat, contado desde la fecha en que surte efecto cualquiera de las notificaciones indicadas en el párrafo anterior. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat; de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

En este caso, el pago implicará la cancelación total de la multa rebajada, más los intereses moratorios que se generaren hasta la fecha de la cancelación inclusive.

- c) Tratándose de los sujetos del Nuevo RUS, se aplicará la sanción de multa y no la de cierre, siempre que la multa sea pagada antes de que surta efecto la notificación de la resolución que establece el cierre<sup>(179)</sup>.

Si el pago de la multa se efectúa con posterioridad a la oportunidad otorgada para efectuar la subsanación inducida y antes de la notificación de la resolución que establece el cierre, se deberá pagar el monto equivalente al 0.2% de los I, no pudiendo ser este monto menor al 50% de la UIT<sup>(180)</sup>.

De surtir efecto la notificación de la resolución que establece el cierre, la sanción se aplicará de la siguiente manera: (i) Por dos (2) días, si el infractor realizó la subsanación voluntaria o inducida, o (ii) Por cinco (5) días, si el infractor no subsana la infracción.

Si la sanción de cierre es sustituida por una multa<sup>(181)</sup>, esta se graduará considerando el criterio de frecuencia con la que se comete la infracción<sup>(182)</sup>, de acuerdo al cuadro incorporado en el numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 6 antes desarrollado.

Cabe anotar que si la sanción de multa que sustituye al cierre, se aplicó por causas imputables al infractor, dicha multa no gozará de gradualidad alguna.

---

(178) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(179) Nota 3 de la Tabla III de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(180) Nota 2 de la Tabla III de las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

(181) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(182) Numeral 1 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Cuando no es posible ejecutar el cierre por causa imputable al infractor, se aplicará la multa sin rebaja alguna. Tratándose de los sujetos de la Tabla III del Nuevo RUS, la multa será equivalente al 50% de la UIT.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(183)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Ver cuadro N° 11.



#### Aplicación práctica

---

La empresa Freedom S.A.C., contribuyente del régimen general, durante el periodo 2010 ha recibido el servicio de asesoría legal de la abogada Charlotte Díaz, a quien le canceló aproximadamente la suma de S/. 150,000, efectuando las retenciones correspondientes. Tras una verificación por parte de la Administración Tributaria del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente Charlotte Díaz, realizada en junio de 2011, esta verifica que la empresa Freedom S.A.C. no le ha entregado su certificado de rentas y retenciones por rentas de cuarta categoría por los servicios prestados en el periodo 2010, por lo que notifica a la mencionada empresa, con fecha 26 de junio de 2011, una resolución de multa equivalente al 30% de la UIT, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 26 del artículo 177 del Código Tributario.

Ante esta situación, la empresa nos consulta si es correcto el proceder de la Administración Tributaria.

#### Solución:

---

La conducta infractora tipificada corresponde a no entregar los certificados o constancias de retención según lo dispongan las normas tributarias.

Sobre el particular, el artículo 45 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los certificados de retenciones de rentas y retenciones de cuarta categoría deberán ser puestos a disposición del contribuyente a más tardar el 1 de marzo del periodo siguiente a cada ejercicio gravable por el que se debe emitir.

En el caso materia de consulta, hasta el mes de junio de 2006, la empresa no había puesto a disposición de la Sra. Charlotte Díaz dicho certificado, por lo que al ser detectada esta omisión por la Sunat, se habría configurado la infracción del numeral 26 del artículo 177 del Código Tributario, siendo, en consecuencia, procedente la sanción de multa impuesta.

No obstante, cabe precisar que la multa podrá ser rebajada en un 80% si la empresa subsana y cumple con el pago de la multa e interés moratorios, dentro del plazo que establezca la Sunat.

---

(183) Artículo 166 del Código Tributario.

<b>CUADRO Nº 11</b>									
<b>Gradualidad de la infracción del numeral 26 del artículo 177 del Código Tributario</b>									
<b>No entregar los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias</b>									
Sanción según tablas			Forma de subsanación y gradualidad				Gradualidad de la multa que sustituye el cierre		
			Voluntaria		Inducida		Categorías del Nuevo RUS		Criterio de frecuencia
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más
30% UIT	15% UIT	Cierre	Rebaja del 100%	50%	80%		1	5% UIT	8% UIT
							2	8% UIT	11% UIT
							3	10% UIT	13% UIT
							4	13% UIT	16% UIT
							5	16% UIT	19% UIT
Por dos (2) días, si se subsana de forma voluntaria o inducida y por cinco (5) días, si no se subsana.									
50% UIT Sin posibilidad a rebaja alguna									

## **Subcapítulo 27**

---

### **Infracción por no exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que entre otros respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley (numeral 27 del artículo 177 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario se tipifica por no exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta que, entre otros, respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley.

Entendemos que el plazo durante el cual la Administración puede exigir la exhibición o la presentación de la referida documentación e información, es el correspondiente al plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria del periodo al que corresponde dicha información.

Para la configuración de la infracción en comentario será necesario que exista un requerimiento previo de la Sunat solicitando la presentación de la referida documentación e información que respalde el cálculo de los precios de transferencia.

Asimismo, al haberse definido la infracción de manera genérica, esta se configurará independientemente del periodo fiscalizado.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por la comisión de la infracción bajo comentario es una multa equivalente al 0.6% de los IN<sup>(184)</sup>, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT, ni mayor a 25 UIT.

Para los supuestos del antepenúltimo y último párrafos del inciso b) del artículo 180 del Código Tributario, la multa será equivalente a 3.5% y 6.5% de la UIT, respectivamente.

La sanción no resulta de aplicación para los sujetos del Nuevo RUS.

#### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

---

(184) Ver definición de Ingresos Netos contemplada en el inciso b) del artículo 180 del Código Tributario.

Así, para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(185)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada exhibiendo o presentando la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b) Para graduar la multa, se aplicará el criterio de subsanación inducida, así como el cumplimiento del pago de la multa, incluyendo sus intereses moratorios. No resulta de aplicación el criterio de subsanación voluntaria.

Así, será **inducida** si la subsanación se realiza dentro del plazo otorgado por la SUNAT, contado desde la fecha en que surte efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento mediante el que se comunica al infractor<sup>(186)</sup>. En este caso, la rebaja será del 80%, si se cumple con el pago de la multa en la misma fecha de la subsanación, y de 50%, si se efectúa en una fecha posterior pero dentro del plazo establecido por la Sunat, de lo contrario, la multa no gozará de rebaja alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(187)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Gradualidad de la infracción del numeral 27 del artículo 177 del Código Tributario						
No exhibir o no presentar la documentación e información a que se hace referencia en la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que entre otros respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley						
Sanción según tablas			Gradualidad de la sanción: Subsanación			
			Voluntaria		Inducida	
I	II	III	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
0.6% de los IN		No aplicable	No aplicable		50%	80%



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

Dentro de un procedimiento, la Sunat solicita a una empresa la exhibición del estudio técnico de precios de transferencia, el cual es entregado dentro del plazo establecido por dicha institución.

(185) Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(186) De acuerdo a lo establecido en el artículo 106 del Código Tributario.

(187) Artículo 166 del Código Tributario.

De la revisión de dicho estudio, los auditores de la Sunat consideran que existen aparentes inconsistencias en el estudio técnico presentado, por lo que solicitan adicionalmente se les proporcione un conjunto de reportes en el que se pueda apreciar la relación de entidades que fueron descartadas al momento de hallar los referentes en el mencionado estudio.

La empresa señala que dicha información no fue considerada importante por lo que fue desechada. No obstante, la empresa informa que solicitarán copia de tales reportes a la entidad que elaboró el trabajo.

Respecto de la situación antes descrita, la empresa nos consulta si se ha cometido alguna infracción y, de ser así, cuál sería la sanción.

### **Solución:**

---

La elaboración de un estudio técnico de precios de transferencia involucra una actividad que implica la recopilación de abundante información. En dicha recopilación se buscan referentes, esto es, empresas comparables que han realizado actividades similares a las de la empresa que requiere el estudio técnico, o aquellos con las que guarde cierta semejanza en cuando a la envergadura de sus actividades, entorno económico, procesos de producción, entre otros.

En dicha tarea existe una suerte de selección y descarte, razón por la cual resulta valioso para la Sunat contar con esta información, a efectos de repetir el proceso de análisis que determinó la selección de los referentes.

Por lo expuesto, consideramos que al no haber presentado la información que respaldaba algunos cálculos de precios de transferencia, cuando la Sunat la requirió, sí se ha configurado la infracción objeto de análisis, la que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.6% de los IN, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT, ni mayor a 25 UIT.

---

## Capítulo 7

### **INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

El artículo 178 del Código Tributario prevé aquellas infracciones relacionadas con la determinación de deuda tributaria, originadas por la declaración de cifras o datos falsos que implicaron la determinación de créditos o saldos indebidos, tributos omitidos, o el goce indebido de beneficios tributarios. Asimismo, prevé infracciones relacionadas con el cumplimiento de obligaciones sustanciales, como es el caso de las obligaciones de los agentes de retención o percepción designados como tales por la Sunat, quienes deben cumplir con el pago oportuno de los montos retenidos o percibidos, respectivamente.

La determinación de la multa y la aplicación del régimen de incentivos por la comisión de tales infracciones, principalmente la contenida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, siempre han sido causa de polémica, no solo por el hecho de establecer con certeza si se ha cumplido o no la conducta considerada como infracción, sino también por la forma en la que –verificada la infracción– se calcula la cuantía de la sanción.

#### **1. RÉGIMEN DE INCENTIVOS**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 179 del Código Tributario, el régimen de incentivos es aplicable solo para las infracciones de los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178 del Código Tributario.

La aplicación de dicho régimen supone la posibilidad de rebajas del 90%, 70%, o 50%, según sea el momento de la subsanación, esto es, el momento en el cual se cumple con la presentación de la declaración consignando la información correcta y, además, se paga la multa correspondiente.

Cabe anotar que, tratándose de tributos retenidos o percibidos, será exigible que se pague también el tributo retenido o percibido, para gozar de la rebaja de la multa.

##### **a) Aplicación del régimen de incentivos:**

- La rebaja será del 90% si el deudor tributario cumple (voluntariamente) con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento por parte de la Administración Tributaria relativa al tributo o periodo a regularizar.

Cabe anotar que para perder la rebaja del 90% no será necesario que la notificación se refiera a la detección de la comisión de la infracción, bastando con que se notifique cualquier requerimiento relativo al tributo o periodo a regularizar.

- La rebaja será del 70% si la declaración se realiza con posterioridad a la notificación de un requerimiento de la Administración, pero antes del cumplimiento del plazo otorgado por esta según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario (no menor de 3 día hábiles) o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efecto la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa, según corresponda.

Cabe precisar que según resulta del literal b) del artículo 179 del Código Tributario, la rebaja del 70%, solo sería de aplicación cuando el sujeto infractor se encuentre dentro de un procedimiento de fiscalización, pues la promesa para la aplicación de dicha rebaja es que exista un requerimiento por parte de la Sunat.

En ese sentido, si, por ejemplo, notifican una orden de pago sin que exista un requerimiento previo de la Sunat, esta gozará de la rebaja del 90% si se subsana la omisión el mismo día en que se notifica dicho valor.

- La rebaja será del 50% una vez vencido el plazo para la presentación de descargos contra las observaciones formuladas por la Sunat durante el procedimiento de fiscalización o verificación, o una vez que haya surtido efecto la notificación de la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa, siempre que el contribuyente cumpla con el pago de los valores notificados sin interponer medio impugnatorio alguno.

En tal caso, la rebaja será aplicada siempre que se cumpla con el pago de los valores notificados antes del vencimiento del plazo de siete días hábiles señalado en la Resolución de Cobranza Coactiva notificada.

Ejemplo de lo anterior, sería el caso de una empresa que hubiera sido notificada con una resolución de multa y una de determinación (las cuales no son reclamadas); así como con una resolución de cobranza coactiva. En tal caso, la empresa podrá acogerse a la rebaja del 50% de la multa si cumple con realizar su pago, dentro de los siete días hábiles siguientes de notificada la resolución de cobranza coactiva.

b) Supuestos en los que no cabe aplicar el régimen de incentivos:

- Una vez vencido el plazo de siete días señalado en la resolución de cobranza coactiva notificada al deudor tributario.
- Cuando se interpone recurso de impugnación contra la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa notificada; salvo que lo cuestionado sea la aplicación del régimen de incentivos, por ejemplo si se acogió a la rebaja del 50% y la Sunat considera que no le es aplicable ninguna rebaja.
- Si se subsanó en forma parcial la infracción cometida. En este caso, cabe la aplicación de la rebaja solo respecto del monto subsanado.

c) Supuesto de pérdida del régimen de incentivos:

Se perderá el acogimiento al régimen de incentivos si el deudor tributario, después de acogerse a este, interpone cualquier impugnación contra los valores emitidos, salvo que lo cuestionado sea la aplicación del régimen de incentivos.

## **2. POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL - RESOLUCIÓN RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 1803-2004-AA/TC**

La pérdida del régimen de gradualidad es violatoria de la Constitución, pues evidencia la manera irrazonable con la que se han establecido las sanciones de multa.

Por lo anterior, el Tribunal Constitucional recomienda a la Administración Tributaria la modificación de su régimen sancionatorio, en especial, lo referido a la pérdida de los regímenes de gradualidad aplicables a la fecha; criterio que, consideramos, también podría aplicarse a la pérdida del régimen de incentivos.

## **Subcapítulo 1**

---

### **Infracción por declarar cifras o datos falsos (numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

El artículo 178 del Código Tributario contiene una lista de infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así, dentro de las conductas reguladas en el primer numeral del referido artículo, encontramos a las siguientes:

- a) No incluir en las declaraciones ingresos, remuneraciones, retribuciones, rentas, patrimonio o actos gravados que influyan en la determinación de la obligación tributaria o que generen aumentos indebidos de saldos, pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario o la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares. En este caso nos encontramos ante conceptos que forman parte de la base imponible tributaria, por lo que su omisión genera un tributo omitido.
- b) No incluir en las declaraciones tributos retenidos o percibidos que influyan en la determinación de la obligación tributaria o que generen aumentos indebidos de saldos, pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario o la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares. En este caso, partimos del supuesto que se haya efectuado la retención o percepción correspondientes, pues de no ser así, estaríamos en la infracción del numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.
- c) Aplicar tasas, porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos que influyan en la determinación de la obligación tributaria o que generen aumentos indebidos de saldos, pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario o la obtención indebida de notas de Crédito Negociables u otros valores similares.
- d) Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación de la obligación tributaria o que generen aumentos indebidos de saldos, pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario o la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Del listado anterior tenemos que, en todos los casos, las consecuencias de las acciones descritas deben significar:

- i. Influir en la determinación de la obligación tributaria, es decir, que se produzca una omisión de tributos.
- ii. Aumentar indebidamente un saldo, crédito o pérdida a favor del deudor tributario.
- iii. Obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares.

Así, tales infracciones se configuran en aquellos casos en los cuales, por ejemplo, los contribuyentes, habiendo declarado equivocadamente, presentan una declaración rectificatoria que origina un tributo omitido o disminuye su crédito, o cuando producto de una verificación o fiscalización por parte de la Administración Tributaria, esta determina diferencias u observaciones a la determinación del tributo o saldo autoliquidado por el contribuyente.

Lo anterior se ve corroborado por el propio Código Tributario, el cual, a efectos de determinar la base imponible para el cálculo de la sanción correspondiente (multa), ha precisado

en la nota 21<sup>(1)</sup> y 13<sup>(2)</sup> de las tablas de infracciones y sanciones que “tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la Sunat, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o la pérdida indebidamente declarada será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del periodo o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho periodo o ejercicio”.

Como podemos notar, para que se configure la infracción bajo comentario necesariamente deben concurrir dos elementos: (i) Que se haya declarado información no conforme con la realidad (dato falso), y; (ii) Que dicha declaración hubiera determinado una menor obligación (menor tributo) o un mayor saldo, crédito o pérdida a favor.

En tal caso, los tributos omitidos o créditos indebidos constituirán la base de cálculo sobre la que se aplicará el porcentaje establecido para establecer la cuantía de la sanción de multa.

Cabe anotar que en la determinación de la sanción de multa no se tomarán en cuenta los saldos a favor de los periodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas por el deudor tributario, por lo que la base de cálculo de la infracción no se altera o disminuye si por el periodo de la infracción se hubieran efectuado pagos previos o se tuviera derecho a saldos o compensaciones.

Sin perjuicio de lo anterior, tampoco se configurará la infracción en comentario cuando se presenten a la vez dos declaraciones rectificatorias que surten efecto, consignando en la segunda de ellas los mismos datos señalados en la declaración original.

Sobre el momento en que se configura la infracción, consideramos que será la fecha en que se presenta la declaración jurada original consignando los datos falsos u omitiendo ingresos.



### JURISPRUDENCIA

---

#### RTF N° 3979-1-2009

El cálculo de la multa por la infracción del 178.1 se realiza sobre la base de la diferencia entre lo declarado en la última declaración y la inmediatamente anterior a esta.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario podrá ser una multa, la que se determinará de acuerdo al siguiente detalle:

- a) 50% del tributo omitido o del saldo, crédito u otro concepto similar que haya sido determinado indebidamente.
- b) 15% de la pérdida declarada indebidamente.

---

(1) Tratándose de las Tablas I y II del Código Tributario.

(2) Tratándose de la Tabla III del Código Tributario.

- c) 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

En ningún caso, la multa podrá ser menor al 5% de la UIT.

Cabe anotar que aunque se hayan declarado cifras o datos falsos, y por tanto, se haya configurado la infracción, no resultaría aplicable multa alguna si no se determina tributo omitido, saldos o créditos determinados incorrectamente, o cualquiera de los otros conceptos detallados en el cuadro anterior, pues no existiría base imponible sobre la cual aplicar los porcentajes establecidos.

En ese sentido, si en la declaración jurada rectificatoria se determina un menor tributo o un mayor saldo o crédito que el determinado en la declaración jurada original, aunque se haya configurado la infracción, no existiría multa por aplicar.

Por otro lado, en el caso de la determinación indebida de saldos o créditos a favor, consideramos que si estos son arrastrados a posteriores periodos o ejercicios, solo se deberá imputar la comisión de una infracción por el periodo o ejercicio donde se originó la determinación indebida, y no por los periodos o ejercicios siguientes.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT<sup>(3)</sup>, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago. Adicionalmente, se aplicará el régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario<sup>(4)</sup>.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberán tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(5)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada con la presentación de la declaración rectificatoria en la que se consignen los datos correctos. Así, si la subsanación es parcial, la rebaja se aplicará en función de lo declarado con ocasión de la subsanación.  
En cualquier caso, el régimen de gradualidad será de aplicación cuando se pague el importe de la multa incluidos sus intereses moratorios.
- b) La rebaja será del 95%, si la subsanación se realiza con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o periodo a regularizar.
- c) La rebaja será del 70%, si la subsanación se realiza a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado en aplicación del artículo 75 del Código Tributario (plazo mínimo de 3 días) o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, hasta antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa, según corresponda, salvo que:
  - i. Se cumpla con cancelar el tributo consignado en la casilla "Importe a pagar" de la declaración jurada rectificatoria, incluidos sus intereses moratorios, en cuyo caso la rebaja será del 95%.

---

(3) Modificado por Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, el 06/08/2012.

(4) **Nota del editor:** el régimen de incentivos no es de aplicación para las sanciones que imponga la sunat conforme a lo dispuesto en el artículo 179 del Código Tributario.

(5) Artículo 13-A de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- ii. Se cuente con un fraccionamiento aprobado en virtud del artículo 36 del Código Tributario, en cuyo caso la rebaja será del 85%. La deuda fraccionada será el importe con-signado en la casilla “Importe a pagar” de la declaración jurada rectificatoria, incluidos sus intereses moratorios.
- d) La rebaja será del 60%, si habiendo transcurrido los plazos indicados en el inciso anterior, se-gún corresponda, además de pagar el importe de la multa, incluidos sus intereses moratorios, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad a la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva que ordena el pago, dentro de los 7 días hábiles siguientes, de la Resolución de Multa.
- e) La rebaja será del 40% si, habiéndose reclamado la orden de pago, resolución de deter-minación y/o resolución de multa, se cumple con cancelar la deuda tributaria contenida en ellas antes del vencimiento del plazo para interponer el Recurso de Apelación contra la resolución que resuelve la reclamación.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Se perderá el acogimiento al régimen de incentivos si el deudor tributario después de acogerse al mismo interpone cualquier impugnación contra los valores emitidos, salvo que lo cuestionado sea la aplicación del régimen de incentivos.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(6)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Gradualidad de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario	
Infracción por declarar cifras o datos falsos	
Base de cálculo de la multa	Porcentaje aplicable sobre la base de cálculo
Tributo omitido o saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente	50%
Pérdida indebidamente declarada	15%
Monto obtenido indebidamente	100%
Suma del tributo omitido y el monto declarado indebidamente como saldo a favor, crédito u otro concepto similar; en caso de que se declare un saldo a favor, crédito u otro concepto similar correspondiendo declarar un tributo	50% del tributo omitido y 50% del saldo a favor o crédito declarado indebidamente
Suma del tributo omitido y de la pérdida declarada indebidamente, en caso de que se declare una pérdida tributaria correspondiendo declarar un tributo	Suma del 50% del tributo omitido y del 15% de la pérdida declarada indebidamente
Devolución indebida del Régimen de Recuperación Anticipada del IGV	100%
Tributo omitido por EsSalud y ONP (omisión de base imponible por trabajadores no declarados <sup>(*)</sup> )	100%
Tributo omitido por renta de 5ta categoría (trabajadores no declarados <sup>(*)</sup> )	100%

(\*) Si los trabajadores fueron declarados, el porcentaje aplicable es del 50% y no del 100% del tributo omitido

(6) Artículo 166 del Código Tributario.



## APLICACIÓN PRÁCTICA

---

Una empresa contribuyente del régimen general designada como agente de retención, omitió declarar un comprobante de retención por el monto de S/. 2,854. Esta situación ha sido detectada por la Sunat, por lo que le notifica una orden de pago por este concepto. La empresa desea subsanar la omisión antes de que ingrese a cobranza coactiva por lo que nos consulta a cuánto asciende la multa y la rebaja correspondiente.

### Solución:

---

Se ha incurrido en la infracción bajo análisis por lo que la empresa deberá pagar una multa equivalente al 50% del tributo omitido.

En aplicación del régimen de gradualidad, dado que la Sunat ya ha notificado una resolución requiriendo el pago de la deuda, se podrán presentar algunas de las siguientes situaciones:

- Se podrá acceder a una rebaja del 95% siempre que, además de cumplir con el pago de la multa, incluidos sus intereses moratorios, se cumpla con la cancelación del tributo omitido, incluidos sus intereses moratorios, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago.

En este caso, la cancelación del tributo se producirá solo cuando se haya determinado un importe por pagar a la Administración Tributaria, según el casillero de la declaración jurada rectificatoria correspondiente.

- Se podrá acceder a una rebaja del 70% siempre que se cumpla con el pago de la multa, incluidos sus intereses moratorios, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago. En este caso, no se requiere de la cancelación del tributo omitido.
  - Cuando la notificación de la orden de pago ya haya surtido efectos, se podrá acceder a una rebaja del 60% siempre que, además de cumplir con el pago de la multa, incluidos sus intereses moratorios, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad a la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva que ordena el pago, dentro de los 7 días hábiles siguientes de la Resolución de Multa.
- 

## Subcapítulo 2

---

### **Infracción por emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden (numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción bajo análisis se configura cuando se emplean bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios tributarios en actividades distintas de las que corresponde destinar.

Tal sería el caso, por ejemplo, de aquellos bienes donados a entidades religiosas, cuya importación es considerada como una operación no gravada con el IGV, en tanto no sean vendidos por dichas entidades antes del plazo establecido por el numeral 1 del inciso e) del artículo 2 de la Ley del IGV; o de aquellos bienes transferidos por instituciones educativas que, no obstante no estar gravada la transferencia con el IGV, aquellos no son usados exclusivamente para los fines de la institución.

Como vemos, la infracción en comentario busca evitar que el destino de aquellos bienes cuya adquisición hubiera gozado de algún beneficio tributario, cumpla con la finalidad para la cual se les otorgó el beneficio, esto es, según los ejemplos antes descritos, evitar un perjuicio económico a aquellas entidades religiosas que importan bienes donados siempre que no lucren con estos, o en el caso de las entidades educativas, evitar que estas transfieran bienes que se encuentren exonerados del IGV para fines distintos a los educativos.



### JURISPRUDENCIA

---

#### RTF N° 05577-3-2009

Cuando el saldo, crédito a favor u otro concepto similar, cuyo monto sirve de base para calcular la sanción, es arrastrado a ejercicios posteriores consignándose en las subsiguientes declaraciones, no se aplicará sanción en función de estos conceptos.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario es la del comiso, siendo de aplicación el procedimiento establecido en el artículo 184 del Código Tributario<sup>(7)</sup>.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos que la SUNAT no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no percederos o percederos, respectivamente<sup>(8)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

---

(7) Nota 7 de las Tablas I y II y nota 8 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(8) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta que<sup>(9)</sup>, la multa que se paga para recuperar los bienes comisados gozará de las mismas rebajas establecidas para la multa que sustituye al comiso<sup>(10)</sup>, tomando en consideración el criterio de frecuencia.

Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(11)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Gradualidad de la infracción del numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario						
Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden						
Sanción según tablas			Gradualidad de la multa que sustituye el comiso y la multa para recuperar los bienes comisados			
I	II	III	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	
Comiso			5% del valor de los bienes	10% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

El Sr. Juan Lemmon es un contribuyente del Nuevo RUS con domicilio en la ciudad de Trujillo, quien por razones de beneficio económico ha estado adquiriendo combustible (petróleo diésel) de una empresa comercializadora ubicada en la región de la Amazonía. En un cruce de información, la Sunat ha detectado que el Sr. Lemmon ha estado utilizando el combustible en sus actividades mercantiles, contraviniendo así lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley de Amazonía (Ley N° 27037), según el cual las empresas ubicadas en la zona del beneficio (en la que no se encuentra un contribuyente de Trujillo) se encontrarán exoneradas del IGV e ISC aplicable al petróleo, gas natural y sus derivados por las ventas que realicen en la zona del beneficio para el consumo en estos. ¿Qué sanción le corresponde al Sr. Lemmon por el uso indebido del mencionado beneficio?

Se ha incurrido en la infracción objeto de análisis, cuya sanción es la del comiso de bienes. Para recuperar los bienes se deberá pagar una multa equivalente al 15% del valor de los bienes, la que podrá ser rebajada de acuerdo al criterio de frecuencia. Así, si un contribuyente del Nuevo RUS ha incurrido por

(9) Anexos I, IV y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(10) Numeral 4 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(11) Artículo 166 del Código Tributario.

primera vez en este tipo de infracción, deberá pagar una multa equivalente al 5% del valor de los bienes. Adicionalmente, debe presentar la documentación que acredite la propiedad de los bienes comisados. En este caso, tratándose de bienes perecibles como en nuestro caso, la documentación debe presentarse en el plazo de diez (10) días hábiles computados a partir del día siguiente de la fecha en que se levantó el acta probatoria de comiso.

Luego de dicho plazo, la Sunat tiene treinta (30) días hábiles para emitir la resolución de comiso; emitida esta, el contribuyente tiene quince (15) días hábiles, contados desde la fecha de notificación de la resolución de comiso, para pagar la multa más los gastos que originó la ejecución del comiso. Pasado este último plazo, los bienes serán rematados según lo dispuesto por el numeral 13.5 literal a) del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 157-2004/SUNAT.

De cumplirse con todos los requisitos, la Sunat emitirá la orden de retiro de bienes, señalando la persona autorizada y la fecha hasta la cual podrá realizarse el retiro. Cuando el infractor no retire los bienes dentro de la fecha indicada, deberá acreditar el pago de los gastos adicionales por los días de demora. Adicionalmente, se deberá exhibir el documento de identidad de la persona que se encargue de retirar los bienes (deudor tributario que cometió la infracción o representante legal acreditado en el RUC). Cuando el retiro sea efectuado por un tercero, se deberá acreditar su representación mediante poder público o privado, con firma legalizada por notario o fedatario designado por la Sunat donde el deudor tributario que comete la infracción le autorice a realizar dicho acto.

---

## **Subcapítulo 3**

---

### **Infracción por elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos (numeral 3 del artículo 178 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción bajo comentario se configura cuando se elaboran o comercializan clandestinamente bienes gravados mediante:

- La sustracción a los controles fiscales.
- La utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control.
- La destrucción o adulteración de los sellos, timbres, precintos y demás medios de control.
- La alteración de las características de los bienes.
- La ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.

Tal es el caso, por ejemplo, de la venta de cigarrillos con precintos falsificados que consignen haber pagado el Impuesto Selectivo al Consumo, cuando en realidad dichos pagos no se han efectuado.

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario es la del comiso, siendo de aplicación el procedimiento establecido en el artículo 184 del Código Tributario<sup>(12)</sup>.

No obstante, la referida sanción podrá ser sustituida por una multa cuando la naturaleza de los bienes lo amerite o se requiera depósitos especiales para la conservación y almacenamiento de estos que la SUNAT no posea o no disponga en el lugar donde se realiza la intervención, salvo que pueda realizarse el remate o donación inmediata de los bienes materia de comiso. En cualquier caso, la multa que sustituye al comiso será equivalente al 15% del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT.

Cabe precisar que a efectos de recuperar los bienes, el infractor deberá pagar una multa equivalente al monto indicado en el párrafo anterior, más los gastos que se originaron como consecuencia de la ejecución del comiso.

El valor de los bienes será determinado por la Sunat en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o, en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días o dos (2) días hábiles de levantada el Acta Probatoria, según se trate de bienes no perecederos o perecederos, respectivamente<sup>(13)</sup>. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 6 UIT, 2 UIT y 1 UIT, según se trate de la Tabla I, II o III, respectivamente.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta que<sup>(14)</sup>, la multa que se paga para recuperar los bienes comisados gozará de las mismas rebajas establecidas para la multa que sustituye al comiso<sup>(15)</sup>, tomando en consideración el criterio de frecuencia.

Así, tratándose de la primera oportunidad, la multa ascenderá a 5% del valor de los bienes; de ser la segunda oportunidad, la multa será de 10% del valor de los bienes y, a partir de la tercera oportunidad, en adelante, la multa no gozará de rebaja alguna.

## 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de

---

(12) Nota 7 de las Tablas I y II y nota 8 de la Tabla III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario.

(13) Nota 7 del Anexo IV de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N°157-2004/SUNAT, que aprueba el Reglamento de la sanción de Comiso de Bienes.

(14) Anexos I, IV y V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

(15) Numeral 4 del Anexo V de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(16)</sup>.

## 5. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES INCLUYENDO LA GRADUALIDAD

Gradualidad de la infracción del numeral 3 del artículo 178 del Código Tributario						
Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de su procedencia						
Sanción según tablas			Gradualidad de la multa que sustituye el comiso y la multa para recuperar los bienes comisados			
I	II	III	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad	
Comiso			5% del valor de los bienes	10% del valor de los bienes	15% del valor de los bienes	



### APLICACIÓN PRÁCTICA

Mediante una denuncia realizada anónimamente, la Sunat estableció que el Sr. Adalberto Kemper elaboraba de manera clandestina dulces y golosinas que luego comercializaba en las bodegas de los distritos vecinos a su local comercial. Se efectuó una intervención en el local del Sr. Kemper, producto de la cual se comisaron los bienes que fueron hallados (insumos para la elaboración de dulces y golosinas). ¿Cuál es la sanción que le corresponde por la actividad clandestina que venía realizando?

**Dato adicional:** El Sr. Kemper se encuentra inscrito en el Nuevo RUS y está al día en sus pagos, siendo la actividad económica declarada en su ficha RUC la de restaurante. Por una apreciación visual del local comercial se concluye que este no presenta una configuración adecuada para dedicarse al servicio de expendio de comida. El Sr. Kemper manifiesta que dejó el negocio de restaurante un par de años atrás.

#### Solución:

En este caso hay dos infracciones cometidas por el Sr. Kemper, la primera es la relacionada con el numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario, originada por no actualizar sus datos en la ficha RUC. En efecto, en este caso la conducta infractora se origina por haber estado el Sr. Kemper realizando una actividad distinta a la declarada en la Sunat, en un local que sí se encontraba declarado pero para otra actividad. Por tal razón, corresponde aplicar una multa.

La segunda infracción originada es la del numeral 3 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la cual corresponde aplicar la sanción de comiso de bienes, tal como se aplicó en este caso.

Para recuperar los bienes, se deberá pagar una multa equivalente al 5%, 10% o 15% del valor de los bienes, de tratarse de la primera, segunda o tercera oportunidad en que se comete la infracción, respectivamente.

Además se debe acreditar la propiedad de los bienes comisados en el plazo de dos (2) días hábiles computados a partir del día siguiente de la fecha en que se levantó el acta probatoria, por tratarse de bienes perecibles. La Sunat tiene quince (15) días hábiles para emitir la resolución de comiso. Luego de dicho plazo, el contribuyente tiene dos (2) días hábiles contados desde la fecha en que se notificó la resolución de comiso, para pagar la multa más los gastos que originó la ejecución del comiso.

(16) Artículo 166 del Código Tributario.

## **Subcapítulo 4**

---

### **Infracción por no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos (numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción en comentario sanciona el hecho de no pagar las retenciones o percepciones establecidas por ley.

Para efectos de lo anterior, resultará necesario verificar primero si cumplen los siguientes elementos: (i) Que se tenga la calidad de agente de retención, (ii) Que se trate de una operación sujeta a imposición, (iii) Que se haya producido el momento que origina la obligación de retener o percibir y (iv) Que el agente de retención haya efectuado la retención o percepción correspondiente.

En consecuencia, la infracción bajo análisis solo se configurará cuando, habiéndose efectuado la retención o percepción, estas no son pagadas dentro del plazo establecido.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

La sanción por incurrir en la infracción bajo comentario, independientemente de que se trate de los sujetos de la Tabla I, II o III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, es una multa equivalente al 50% del tributo no pagado.

En ningún caso, la multa podrá ser menor al 5% de la UIT.

#### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS**

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT<sup>(17)</sup>, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago. Adicionalmente, se aplicará el régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo siguiente<sup>(18)</sup>:

- a) La subsanación se entenderá realizada con la cancelación del íntegro de los tributos retenidos o percibidos dejados de pagar en los plazos establecidos, incluidos sus intereses moratorios.

En el caso de que no se hubiera cumplido con declarar los tributos retenidos o percibidos, la subsanación antes indicada también incluirá la correspondiente declaración de estos.

- b) La rebaja será del 95% si la subsanación se realiza con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o periodo a regularizar.

---

(17) Modificado por Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, el 06/08/2012.

(18) Artículo 13-A de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

- c) La rebaja será del 70% si la subsanación se realiza a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado en aplicación del artículo 75 del Código Tributario (plazo mínimo de 3 días) o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, hasta antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa, según corresponda.
- d) Serán de aplicación las rebajas del 60% y 40%, señaladas en los incisos d) y e) del numeral 3 del Subcapítulo 1 del Capítulo 7, antes desarrollado, siempre que en los plazos ahí indicados se cumpla con la subsanación de la infracción bajo comentario.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD

Se perderá el acogimiento al régimen de incentivos si el deudor tributario después de acogerse al mismo interpone cualquier impugnación contra los valores emitidos, salvo que lo cuestionado sea la aplicación del régimen de incentivos<sup>(19)</sup>.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(20)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Gradualidad de la infracción del numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario						
No pagar dentro de los plazos establecidos, los tributos retenidos o percibidos						
Sanción según tablas			Gradualidad de la sanción			
I	II	III	Antes de cualquier requerimiento	Día siguiente al requerimiento hasta el vencimiento del plazo otorgado por la Sunat o hasta que surta efectos la OP, RD o RM	Hasta la fecha de notificación de la REC respecto de la multa	Hasta antes del vencimiento del plazo para interponer el recurso de apelación
50% del tributo no pagado			95%	70%	60%	40%



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

Una empresa contribuyente del régimen general designada como agente de retención, omitió pagar el monto retenido a sus trabajadores por concepto del Impuesto a la Renta de quinta categoría. Esta situación ha sido detectada por la Sunat, por lo que le notifica una resolución de multa por haber incurrido en la

(19) **Nota del editor:** el régimen de incentivos no es de aplicación para las sanciones que imponga la Sunat conforme a lo dispuesto en el artículo 179 del Código Tributario.  
 (20) Artículo 166 del Código Tributario.

infracción del numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario. La empresa desea subsanar la infracción por lo que nos consulta a cuánto asciende la multa y la rebaja correspondiente.

**Solución:** \_\_\_\_\_

Se ha incurrido en la infracción bajo análisis por lo que la empresa deberá pagar una multa equivalente al 50% del tributo retenido no pagado dentro del plazo.

En aplicación del régimen de gradualidad, dado que la Sunat ya ha notificado una resolución requiriendo el pago de la deuda, se podrán presentar algunas de las siguientes situaciones:

- Se podrá acceder a una rebaja del 95% siempre que, además de cumplir con el pago de la multa, incluidos sus intereses moratorios, se cumpla con la cancelación del tributo retenido, incluidos sus intereses moratorios, antes de que surta efectos la notificación de la resolución de multa (es decir el mismo día de la notificación).

En este caso, la cancelación del tributo se producirá solo cuando se haya determinado un importe por pagar a la Administración Tributaria, según el casillero de la declaración jurada rectificatoria correspondiente.

- Se podrá acceder a una rebaja del 70% siempre que se cumpla con el pago de la multa, incluidos sus intereses moratorios, antes de que surta efectos la notificación de la resolución de multa. En este caso, no se requiere de la cancelación del tributo omitido.
  - Cuando la notificación de la orden de pago ya haya surtido efectos, se podrá acceder a una rebaja del 60% siempre que, además de cumplir con el pago de la multa, incluidos sus intereses moratorios, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación, con anterioridad a la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva que ordena el pago, dentro de los 7 días hábiles siguientes de la Resolución de Multa.
- 

## **Subcapítulo 5**

---

### **Infracción por no pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada (numeral 5 del artículo 178 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

En la infracción bajo análisis califica como conducta infractora el hecho de no pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada.

Tal es el caso, por ejemplo, de los pagos que se efectúan por la utilización de servicios prestados por no domiciliados gravados con el IGV, en cuyo caso, no existe la obligación de presentar declaraciones juradas, debiéndose efectuar el pago del referido impuesto mediante la guía para pagos varios en las agencias bancarias autorizadas por la Sunat<sup>(21)</sup>.

---

(21) Artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 087-99/SUNAT, publicada el 25/07/1999.

En tal situación, la infracción se configurará si el deudor tributario paga el IGV declarándolo en el PDT 617, medio a través del cual se declaran otras retenciones y no las correspondientes al IGV por la utilización de servicios prestados por no domiciliados.



### JURISPRUDENCIA

---

#### RTF N° 00769-3-2009

La inclusión en la declaración rectificatoria de tributos retenidos no implica necesariamente el reconocimiento que ello corresponde a la realidad, por lo que a efectos de determinar si se configuró la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 178, la Administración debe verificar si efectivamente se efectuó la retención.

---

## 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- Una multa que se determina en función de un porcentaje de la UIT (30% o 15%, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, respectivamente).
- Una multa (0.2% de los I<sup>(22)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS. En este caso, se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La sanción de cierre podrá ser sustituida por una multa<sup>(23)</sup> equivalente al 5% de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual, presentada en la fecha en que se cometió la infracción, no pudiendo ser mayor a 8 UIT<sup>(24)</sup>.

De no existir la presentación de declaraciones o ingresos que declarar, será de aplicación una multa equivalente al 0.2% de los IN. En ningún caso la multa podrá ser menor al 50% de la UIT.

## 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

Resultará de aplicación lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT<sup>(25)</sup>, que aprueba el Régimen de Gradualidad relativo a las infracciones no vinculadas a la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago. Adicionalmente, se aplicará el régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario.

Para el acogimiento a dicho Régimen de Gradualidad deberá tenerse en cuenta lo establecido en el numeral 3 del Subcapítulo 4 del Capítulo 7, antes desarrollado.

---

(22) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(23) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la Sunat lo determine sobre la base de los criterios que esta establezca.

(24) Segundo párrafo del inciso a) del artículo 183 del Código Tributario.

(25) Modificado por Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, el 06/08/2012.

#### 4. CAUSALES Y EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O INCENTIVOS

Se perderá el acogimiento al régimen de incentivos si el deudor tributario después de acogerse al mismo interpone cualquier impugnación contra los valores emitidos, salvo que lo que se cuestione sea la aplicación del régimen de incentivos.

En cualquier caso, la gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación, en los casos de que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas<sup>(26)</sup>.

#### 5. CUADRO RESUMEN

Ver cuadro N° 1.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

En el mes de junio de 2012, una empresa contribuyente del régimen especial de renta, recibió de parte de una empresa mexicana, un servicio publicitario que consistía en la elaboración de una campaña publicitaria para lanzarla en el mercado local. Por dicho trabajo, la empresa contribuyente pagó a su par mexicana la suma de S/. 28,000, procediendo a efectuar el pago del IGV correspondiente a los servicios prestados por sujetos no domiciliados, haciendo uso del PDT 617.

La empresa nos consulta si este hecho configura la comisión de alguna infracción y, de ser así, cuál sería la sanción a aplicársele.

#### Solución:

La empresa, al efectuar el pago del IGV, ha incurrido en la infracción bajo análisis, la cual sanciona el hecho de no pagar en la forma establecida por la Administración Tributaria, cuando se ha eximido al deudor tributario de la obligación de presentar una declaración jurada por dicho concepto.

Dicha infracción sanciona a los sujetos del RER con una multa equivalente al 15% de la UIT, la cual puede ser rebajada en un 95% si se cumple con subsanarla pagando el IGV mediante la guía para pagos varios, así como el pago de la multa, incluidos sus intereses moratorios, con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o periodo a regularizar.

Respecto del pago realizado a través del PDT 617, la empresa podrá solicitar la devolución del importe pagado indebidamente.

---

(26) Artículo 166 del Código Tributario.

**CUADRO N° 1**

**Gradualidad de la infracción del numeral 5 del artículo 178 del Código Tributario**

No pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada

Sanción según tablas	Forma de subsanación y gradualidad					Gradualidad de la multa que sustituye el cierre						
						Criterio de frecuencia						
						Categorías del Nuevo RUS						
I	II	III	Antes de cualquier requerimiento	Día siguiente al requerimiento hasta el vencimiento del plazo otorgado por la Sunat o hasta que surta efectos la OP, RD o RM	Hasta la fecha de notificación de la REC respecto de la multa	Hasta antes del vencimiento del plazo para interponer el recurso de apelación	1ª oportunidad	2ª oportunidad	3ª oportunidad o más			
		0.2% de los I	95%	70%	60%	40%						
30% UIT	15% UIT	Cierre	No aplicable					1	5% UIT	8% UIT	8% UIT	50% UIT
							2	8% UIT	11% UIT	11% UIT	50% UIT	Sin posibilidad a rebaja alguna
							3	10% UIT	13% UIT	13% UIT		
							4	13% UIT	16% UIT	16% UIT		
							5	16% UIT	19% UIT	19% UIT		

## **Subcapítulo 6**

---

### **Infracción por no entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención (numeral 6 del artículo 178 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

Conforme lo habíamos dicho al desarrollar la infracción del numeral 23 del artículo 177 del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene la facultad de trabar embargos en forma de retención, en cuyo caso la medida recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros.

En tales casos, las medidas podrán ejecutarse mediante la diligencia de toma de dicho (manifestación del contribuyente ante la Sunat) o notificando al tercero, a efectos de que retenga el pago a la orden de la Administración Tributaria. En ambos casos, el tercero se encuentra obligado a poner en conocimiento del ejecutor coactivo la retención o la imposibilidad de esta en el plazo máximo de 5 días hábiles de notificada la resolución de embargo, de no cumplirse con tal obligación, el sujeto infractor será sancionado con una multa.

Asimismo, aun cuando se cumpla con la obligación antes descrita, bajo la infracción en comentario, se sanciona el hecho de que el sujeto que cumplió con efectuar la retención ordenada por la Administración Tributaria, no cumpla con entregarle el monto retenido.

En tal caso, la infracción se configura cuando cumplido el plazo para entregar los montos retenidos, estos no son puestos a disposición de la Administración Tributaria.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

La sanción por incurrir en la infracción bajo comentario, independientemente de que se trate de los sujetos de la Tabla I, II o III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, es una multa equivalente al 50% del monto no entregado.

En ningún caso, la multa podrá ser menor al 5% de la UIT.

#### **3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS**

Las sanciones originadas por la comisión de la infracción bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad, ni de incentivos.



#### **APLICACIÓN PRÁCTICA**

Marcus Tercero es un contribuyente del Nuevo RUS que recibió el 3 de julio de 2012, la notificación de una resolución coactiva que ordenaba el embargo en forma de retención de los créditos que tuviera por pagar a la empresa Pasqueles y Hnos S.A., de modo que dentro del plazo de cinco (5) días hábiles contados desde la fecha de notificación, debía informar al ejecutor coactivo la existencia de cuentas por pagar a favor del mencionado contribuyente. El Sr. Tercero cumplió con tal obligación, comunicando al ejecutor coactivo de la Sunat que existía una cuenta por pagar de S/. 800. En efecto, se trataba de una deuda que el Sr. Tercero había programado pagar el 15 de agosto de 2012 y que ahora, mediante una nueva comunicación realizada por el ejecutor coactivo, debía depositar en una cuenta de la Sunat el 20 de julio de 2012.

Pasaron los días, y el Sr. Tercero simplemente se olvidó de hacer el depósito, situación de la que se percató cuando le notificaron una Resolución de Multa por no efectuar el depósito del monto retenido el día 20 de julio de 2012. ¿Cuál es la sanción por la infracción cometida?, ¿dicha sanción goza de alguna rebaja?

**Solución:** \_\_\_\_\_

Tal como lo señala el numeral 6) del artículo 178 del Código Tributario, el hecho de no entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención genera una multa equivalente al 50% del monto no entregado, la misma que se incrementará con los intereses moratorios que se deenguen hasta la fecha de pago inclusive.

---

## **Subcapítulo 7**

---

### **Infracción por permitir que un tercero goce de las exoneraciones del ITF contenidas en el Apéndice de la Ley de Bancarización e ITF, sin dar cumplimiento a lo señalado en ella (numeral 7 del artículo 178 del Código Tributario)**

#### **1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

La infracción bajo análisis sanciona el hecho de permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice del Texto Único Ordenado de la Ley 28194<sup>(27)</sup> (en adelante, "**Ley de Bancarización e ITF**"), referidas al Impuesto a las Transacciones Financieras, sin dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 11 de la citado decreto, el cual establecía que las exoneraciones al mencionado impuesto operarán siempre que el beneficiario presente a la empresa del Sistema Financiero un documento con carácter de declaración jurada en el que identifique el número de cuenta en la cual se realizarán las operaciones exoneradas.

En tal sentido, la conducta sancionada sería el hecho de que las entidades financieras permitan que se goce indebidamente de la exoneración del ITF sin que el sujeto beneficiario haya cumplido con presentar la declaración jurada correspondiente.

En este supuesto, el sujeto infractor será la entidad financiera que permitió el goce indebido de la exoneración, no obstante no haberse presentado la referida declaración jurada.

#### **2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

La sanción por incurrir en la infracción bajo comentario, independientemente de que se trate de los sujetos de la Tabla I, II o III de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, es una multa equivalente al 50% del tributo no pagado.

---

(27) Mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

Cabe anotar que la multa no podrá ser menor al 10% de una UIT cuando la infracción corresponda a la exoneración establecida para la acreditación de remuneraciones de los trabajadores o pensionistas. En los demás casos, la multa no podrá ser menor a 1 UIT.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

Las sanciones originadas por la comisión de la infracción bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad, ni de incentivos.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

El Sr. Luis Lanaos apertura una cuenta de ahorros en el Banco de Trujillo, indicando verbalmente que dicha cuenta sería para que su empleador le abone sus remuneraciones.

Tras una fiscalización efectuada por la Sunat, esta verifica que la entidad financiera en mención habría exonerado del cobro del ITF al Sr. Lanaos sin contar con la declaración jurada donde indicara que la referida cuenta de ahorros sería utilizada exclusivamente para las acreditaciones y débitos de sus remuneraciones.

Se nos consulta si esta situación ocasionaría la comisión de alguna infracción a la entidad financiera.

#### Solución:

El hecho de permitir que un tercero goce de las exoneraciones sin que el beneficiario haya presentado la declaración jurada correspondiente, determina la comisión de la infracción bajo análisis, la misma que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo no pagado.

Para determinar la multa, en este caso, se deberá realizar un cálculo de todas las operaciones efectuadas en la cuenta de ahorros del Sr. Lanaos desde su apertura, y así determinar los montos del ITF dejados de pagar, para finalmente calcular la multa.

---

## Subcapítulo 8

---

### **Infracción por presentar la declaración jurada para gozar de las exoneraciones del ITF contenidas en el Apéndice de la Ley de Bancarización e ITF, con la información no conforme con la realidad (numeral 8 del artículo 178 del Código Tributario)**

#### 1. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN

Al igual que la infracción anterior, tendríamos que la conducta sancionada sería el hecho de que los sujetos beneficiarios presenten a las entidades financieras, una declaración jurada con información no conforme con la realidad a fin de gozar de la exoneración del ITF.

En tal caso, el sujeto infractor será el sujeto beneficiario que hubiera presentado la referida declaración jurada.

#### 2. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

Según resulta de las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, las sanciones por incurrir en la infracción bajo comentario, podrán ser las siguientes:

- a) Una multa equivalente al 0.3% de los IN<sup>(28)</sup>, tratándose de los sujetos comprendidos en la Tabla I y II, no pudiendo ser menor al 10% de la UIT ni mayor de 12 UIT.
- b) Una multa (0.3% de los I<sup>(29)</sup>) o el cierre para los sujetos que se encuentren en el Nuevo RUS.

En este caso, dado que la Tabla III no ha establecido cuándo se aplicará una u otra sanción, nos remitimos a lo indicado en el numeral 3 de la referida tabla, la misma que señala que se aplicará la sanción de cierre, salvo que el sujeto del Nuevo RUS efectúe el pago de la multa correspondiente antes de la notificación de la resolución de cierre.

La Sunat podrá sustituir el cierre por una sanción de multa<sup>(30)</sup>, supuesto en el cual esta será equivalente al 5% del importe de los ingresos netos de la última declaración jurada mensual presentada a la fecha en que se cometió la infracción, sin que en ningún caso la multa supere las 8 UIT. De no existir ingresos netos o no haberse presentado una declaración jurada, la multa será equivalente al 0.3% de los I.

### 3. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD Y/O DE INCENTIVOS

Las sanciones originadas por la comisión de la infracción bajo comentario no cuentan con un régimen de gradualidad, ni de incentivos.



#### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

Una persona apertura una cuenta de ahorros en un Banco, cumpliendo con la presentación de la declaración jurada donde indica que dicha cuenta sería exclusivamente para el pago de sus remuneraciones, a fin de gozar de la exoneración del ITF. No obstante, en simultáneo su empleador gestiona, con su consentimiento, la apertura de una cuenta en otro Banco.

La cuenta aperturada por la propia trabajadora es utilizada como una cuenta de ahorros donde recibe remesas del exterior. Se consulta si la referida trabajadora habría incurrido en alguna infracción.

**Dato adicional:** la trabajadora recién genera rentas desde este año.

**Solución:** \_\_\_\_\_

La trabajadora habría incurrido en la infracción objeto de análisis, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.3% de los IN. En este caso, la multa será del 10% de la UIT.

---

(28) La Sunat podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa cuando las consecuencias del mismo lo ameriten; o cuando, por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre; o cuando la Sunat lo determine sobre la base de criterios que se establezcan mediante Resolución de Superintendencia.

(29) Ver definición de Ingresos contemplada en el inciso c) del artículo 180 del Código Tributario.

(30) Nota 3 de la Tabla III de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

## Capítulo 8

### INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL SISTEMA DE DETRACCIONES DEL IGV

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (en adelante, “**Sistema de Detracciones**”), es un mecanismo que tiene el Estado para garantizar el pago del IGV en los sectores que presentan índices de evasión e informalidad más altos.

Actualmente, el Sistema de detracciones se aplica a los bienes y servicios señalados en los Anexos 1, 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT.

Dicho Sistema de detracciones consiste, básicamente, en la detracción (sustracción) de determinado importe que efectúa el comprador o usuario de los bienes o servicios sujetos al referido sistema, para luego depositarlo en una cuenta del Banco de la Nación abierta a nombre de su proveedor o quien le presta el servicio. Los depósitos efectuados en dicha cuenta podrán ser utilizados por los titulares de las mismas para el pago de sus propias obligaciones tributarias.

#### 1. INFRACCIONES Y SANCIONES RELACIONADAS CON LAS OPERACIONES SUJETAS AL SISTEMA DE DETRACCIONES

El artículo 12 del Decreto Supremo N° 155-2004-EF, establece las siguientes infracciones y sanciones relacionadas con el Sistema de Detracciones:

	Infracción	Sanción
1	El sujeto obligado que incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema en el momento establecido.	Multa equivalente al 50% del importe no depositado.
2	El proveedor que permita el traslado de los bienes fuera del Centro de Producción sin haberse acreditado el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, siempre que este deba efectuarse con anterioridad al traslado. En este caso, la infracción no se configurará cuando el proveedor sea el sujeto obligado.	Multa equivalente al 50% del monto que debió depositarse, salvo que se cumpla con efectuar el depósito dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de realizado el traslado.
3	El sujeto que por cuenta del proveedor permita el traslado de los bienes sin que se le haya acreditado el depósito al que se refiere el Sistema, siempre que este deba efectuarse con anterioridad al traslado.	Multa equivalente al 50% del monto del depósito, sin perjuicio de la sanción prevista para el proveedor en los numerales 1 y 2.
4	El titular de la cuenta a que se refiere el artículo 6 que otorgue a los montos depositados un destino distinto del previsto en el Sistema.	Multa equivalente al 100% del importe indebidamente utilizado.
5	Las Administradoras de Peaje que no cumplan con depositar los cobros realizados a los transportistas que prestan el servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre, en el momento establecido.	Multa equivalente al 50% del importe no depositado.

**a) Infracción por no efectuar el depósito dentro del plazo establecido**

Los artículos 6, 11 y 16 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, regulan los momentos en los que se debe efectuar el depósito de la detracción tratándose de la venta de bienes de los Anexos 1, 2 y 3, respectivamente. Mientras que el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT, regula el momento en el que se debe efectuar el depósito cuando se trate del transporte de bienes por vía terrestre. Según tales artículos, se debe efectuar la detracción en los siguientes momentos:

Base Legal	Operación sujeta al Sistema de Deduciones	Momento para efectuar el depósito
Art. 6 de la RS N° 183-2004/SUNAT	En la venta.	Con anterioridad al traslado de los bienes.
	En el retiro considerado venta.	En la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero.
	En las operaciones en las que se intercambian servicios de transformación de bienes con parte del producto final de tales servicios, siempre que dicho producto final se encuentre comprendido en el Anexo 1.	El depósito por la adquisición de dicha parte del producto final se realizará en la fecha en que se efectúe el pago respectivo al prestador del servicio. La fecha de pago será aquella en la que se realice la distribución del producto final entre el prestador y el usuario del servicio o a aquella en la que el usuario del servicio o un tercero efectúe el retiro de la parte que le corresponde de dicho producto final, lo que ocurra primero.
Art. 11 de la RS N° 183-2004/SUNAT	En la venta gravada con el IGV o en la venta de bienes exonerados del IGV cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.	Cuando el obligado a efectuar el depósito sea el adquirente: Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero.
		Cuando el obligado a efectuar el depósito sea el proveedor: (i) dentro del quinto día hábil siguiente de recibida la totalidad del importe de la operación; o, (ii) hasta la fecha en que la Bolsa de Productos entrega al proveedor el importe contenido en la póliza.
	En el retiro considerado venta.	En la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero.
	En la venta de bienes inmuebles gravada con el IGV.	Cuando el obligado a efectuar el depósito sea el adquirente (el comprobante de pago que se emita permita ejercer el derecho al crédito fiscal o sustentar costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta): Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero.
Cuando el obligado a efectuar el depósito sea el proveedor (el comprobante de pago que se emita no permita ejercer el derecho al crédito fiscal o sustentar costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta): Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor.		
		Cuando el obligado a efectuar el depósito sea el proveedor: Dentro del quinto día hábil siguiente de recibida la totalidad del importe de la operación.

Base Legal	Operación sujeta al Sistema de Detracciones	Momento para efectuar el depósito
Art. 16 de la RS N° 183-2004/SUNAT	Prestación de servicios.	Cuando el obligado a efectuar el depósito sea el usuario del servicio: Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero.
		Cuando el obligado a efectuar el depósito sea el proveedor del servicio: Dentro del quinto día hábil siguiente de recibida la totalidad del importe de la operación.
Art. 6 de la RS N° 073-2006/SUNAT	Servicio de transporte de bienes por vía terrestre.	Idem.

De no efectuarse el depósito de la detracción dentro de los momentos descritos en el cuadro anterior, se configurará la infracción del numeral 1 del artículo 12 del Decreto Supremo N° 155-2004-EF, la misma que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del monto no depositado.

Cabe anotar que de efectuarse un depósito parcial del importe de la detracción, la infracción igual se configurará, no obstante, la multa que se origina solo se calculará sobre el importe no depositado.

#### b) Aplicación del régimen de gradualidad

Para la aplicación de dicho régimen se tomarán en cuenta los siguientes criterios:

##### 1. Cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no tiene cuenta en el Banco de la Nación:

En tal caso, los criterios que se deben tomar en cuenta para la aplicación del régimen de gradualidad son los siguientes:

- i. **La comunicación oportuna:** es la comunicación a la Sunat que debe realizar el adquirente o el usuario, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha o plazo previsto para efectuar el depósito, indicando que el proveedor o prestador del servicio no tiene cuenta abierta en el Banco de la Nación que permita efectuar el depósito.
- ii. **La subsanación:** es el depósito total o parcial de la detracción. Si el adquirente o el usuario hubiesen entregado al proveedor o prestador el íntegro del importe de la operación sujeta al Sistema, solo se considerará efectuada la subsanación siempre que el depósito se efectúe dentro de los veinticinco (25) días hábiles siguientes a la fecha o plazo previsto en la norma para realizar el depósito.

La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función de lo subsanado. Si se realiza más de una subsanación parcial se deberán sumar las rebajas respectivas.

Sujetos obligados	Criterio de gradualidad	Porcentaje de rebaja		
		Si se cumple con la subsanación hasta el 5° día hábil siguiente a la fecha en que la Sunat comunica al infractor en número de la cuenta del proveedor del bien o del prestador del servicio	Si se cumple con la subsanación desde el 6° y hasta el 15° día hábil siguiente a la fecha en que la Sunat comunica al infractor en número de la cuenta del proveedor del bien o del prestador del servicio	Si se cumple con la subsanación después del 15° día hábil siguiente a la fecha en que la Sunat comunica al infractor en número de la cuenta del proveedor del bien o del prestador del servicio y antes de que surta efecto cualquier notificación en la que se comunique al infractor que ha incurrido en infracción
Adquirente del bien o usuario del servicio	Comunicación oportuna y subsanación	100%	70%	50%

**2. Cuando el proveedor del bien o prestador del servicio sí tiene cuenta en el Banco de la Nación:**

En tal caso, el criterio que se debe tomar en cuenta para la aplicación del régimen de gradualidad es el de subsanación.

Sujetos obligados	Criterio de gradualidad	Porcentaje de rebaja		
		Si se cumple con la subsanación hasta el 5° día hábil siguiente a la fecha en que la Sunat comunica al infractor en número de la cuenta del proveedor del bien o del prestador del servicio	Si se cumple con la subsanación desde el 6° y hasta el 15° día hábil siguiente a la fecha en que la Sunat comunica al infractor en número de la cuenta del proveedor del bien o del prestador del servicio	Si se cumple con la subsanación después del 15° día hábil siguiente a la fecha en que la Sunat comunica al infractor en número de la cuenta del proveedor del bien o del prestador del servicio y antes de que surta efecto cualquier notificación en la que se comunique al infractor que ha incurrido en infracción
Adquirente del bien o usuario del servicio	Subsanación	100%	70%	50%
El proveedor del bien o prestador del servicio				
El sujeto del IGV, en el caso del retiro de bienes, y el propietario de los bienes que realice o encargue el traslado de dichos bienes				

En el supuesto en que el proveedor del bien o el prestador del servicio reciban del adquirente o usuario el íntegro del importe de la operación sujeta al Sistema, el régimen de gradualidad se aplicará conforme a lo siguiente:

- El depósito total que efectúe el proveedor o prestador dentro del quinto (5º) día hábil siguiente de recibido el importe determinará que el adquirente o usuario no sea sancionado por la infracción comprendida en el régimen.
- El depósito parcial efectuado por el proveedor o prestador dentro del quinto (5º) día hábil siguiente de recibido el importe, reduce la sanción del adquirente o usuario por la infracción originada al omitir el depósito, por un monto equivalente a la rebaja que le pertenezca al proveedor o prestador. Así, por ejemplo, si al proveedor le corresponde una rebaja del 70%, la misma rebaja se aplicará para el adquirente o usuario que omitió el depósito.

En cualquier caso, a efectos del acogimiento al régimen de gradualidad, solo se considerarán los depósitos efectuados durante los veinticinco (25) días hábiles siguientes a la fecha o plazo previsto para que el adquirente o usuario realice los depósitos. Los depósitos que se realicen fuera de dicho plazo, no gozarán de rebaja alguna.

Cabe anotar que para que el adquirente o usuario goce de la gradualidad, deberá contar con el original o la copia de la constancia del depósito efectuado, la cual deberá ser entregada por el proveedor o prestador dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de solicitada la misma.

El adquirente o usuario deberá contar con dicha constancia antes de que la Sunat lo solicite, a efectos de no perder la rebaja obtenida, salvo que habiéndola solicitado al proveedor o prestador del servicio, este no se la hubiera entregado.

### **c) Causales de pérdida de los beneficios del régimen**

Se perderá la rebaja obtenida si ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

- En caso de que el deudor tributario impugne la resolución de multa, cuando el órgano resolutor mantenga en su totalidad dicho acto, el cual queda firme y consentido en la vía administrativa.

En este caso, no se perderá el derecho a los beneficios del régimen, si el órgano resolutor se pronuncia modificando en parte la resolución en la que consta la sanción, y siempre que la modificación esté referida a aspectos distintos a la existencia de la infracción, tales como la cuantía de la multa.

- En caso de que el deudor tributario no impugne la resolución de multa, cuando han transcurrido veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de dicho acto, la multa no es pagada.
- En caso de que el adquirente o usuario que hubiese pagado al proveedor o prestador el íntegro del importe de la operación sujeta al Sistema, no presente, cuando la Sunat lo solicite, las constancias relativas a la regularización total o parcial del depósito omitido, salvo que acredite que no cuenta con estas a pesar de haberlas solicitado.

## **2. INFRACCIÓN POR PERMITIR EL TRASLADO DE LOS BIENES FUERA DEL CENTRO DE PRODUCCIÓN SIN HABERSE ACREDITADO EL ÍNTEGRO DEL DEPÓSITO**

Esta infracción se configura para el caso de la venta o retiro de los bienes del Anexo 1 (azúcar, alcohol etílico), así como para el retiro del arroz pilado fuera del molino, casos en los cuales se exige efectuar el depósito de la detracción y acreditar el mismo con la constancia de detracción correspondiente, antes del traslado de los bienes.

En tal caso, el sujeto infractor será el proveedor de los bienes que permita el traslado de los mismos sin que haya comprobado la realización del depósito correspondiente.

No obstante, y sin perjuicio de la aplicación de la sanción que corresponde al proveedor, también será sujeto de una sanción aquella persona que por cuenta del proveedor permita el traslado de los bienes sin que se le haya acreditado el depósito.

En cualquier caso, la sanción por la infracción cometida será del 50% del monto que debió depositarse, salvo que se cumpla con efectuar el depósito dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de realizado el traslado.

Cabe anotar que tales sanciones no gozan de gradualidad alguna.

### 3. INFRACCIÓN POR OTORGAR A LOS MONTOS DEPOSITADOS UN DESTINO DISTINTO AL PREVISTO EN EL SISTEMA

El artículo 24 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT establece que los depósitos efectuados en el Banco de la Nación correspondientes a la detracción, servirán exclusivamente para el pago de las deudas tributarias que mantenga el titular de la cuenta en calidad de contribuyente o responsable, así como de las costas y gastos en que la Administración Tributaria hubiera incurrido en un procedimiento de cobranza coactiva y en la aplicación de sanciones no pecuniarias.

En ningún caso se podrá utilizar los fondos de las cuentas para el pago de obligaciones de terceros, ni para el pago de obligaciones distintas a las descritas en el párrafo anterior, en cuyo caso se configurará la infracción tipificada en el punto 4 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Supremo N° 155-2004-EF, la cual se encuentra sancionada con una multa equivalente al 100% del importe indebidamente utilizado.

En tal caso, el sujeto infractor será el titular de la cuenta que otorgue a los fondos depositados en esta un destino distinto al previsto por el Sistema de Deduciones.

La sanción originada no goza de rebaja alguna.



### APLICACIÓN PRÁCTICA

---

El estudio García & García Abogados, por la elaboración de una minuta de modificación de estatutos emitió, con fecha 3 de julio de 2012, una factura por la suma de S/. 1,500.

El día 7 de julio su cliente paga dicho servicio descontando el importe correspondiente a la detracción (12% de S/. 1,500), el cual sería depositado el mismo día. No obstante, el cliente no pudo efectuar el depósito, toda vez que el Estudio de Abogados no había cumplido con abrir la respectiva cuenta en el Banco de la Nación.

El cliente nos consulta: ¿Cuál es el procedimiento que deberé seguir para no ser sancionado con la multa por no efectuar el depósito dentro del plazo establecido?

**Solución:** \_\_\_\_\_

Para que el cliente no sea pasible de una sanción, deberá realizar el siguiente procedimiento:

**Primero:** Comunicar a la Sunat la imposibilidad de efectuar el depósito por no contar el Estudio de Abogados con una cuenta en el Banco de la Nación, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de pago de la factura, esto es, hasta el 14/07/2012, pues el pago de la factura se efectuó el 7 de julio. Para dicho efecto, deberá presentar una carta simple firmada por el representante legal acreditado en el RUC, en la cual detalle el nombre, denominación o razón social del Estudio de Abogados y su número de RUC.

**Segundo:** Una vez que la Sunat le comunique el número de la cuenta del Estudio de Abogados, deberá efectuar el depósito de la detracción hasta el 5º día hábil siguiente a la fecha en que se efectuó la referida comunicación, a fin de que su multa sea rebajada en un 100%.

# **ÍNDICE GENERAL**

---



## Capítulo 1

### LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

1. Facultades discrecionales del Estado .....	7
2. Facultad sancionadora de la Administración Tributaria .....	8
3. Principios sancionadores: límites y garantías frente a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria.....	8
4. Concepto y elementos de la infracción tributaria.....	11
5. Tipos de infracciones tributarias .....	13
6. Clases de sanciones tributarias.....	13
7. Reglas generales aplicables a las infracciones y sanciones tributarias .....	14

## Capítulo 2

### INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA INSCRIPCIÓN EN EL RUC (ARTÍCULO 173 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)

1. Obligados a inscribirse en el RUC.....	25
2. Sujetos no obligados a inscribirse en el RUC.....	26
3. Información o datos que se deben proporcionar al momento de la inscripción en el RUC.....	26
4. Supuestos y plazos en que se deben modificar los datos informados en el RUC .....	27
5. Infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar y/o modificar los datos en el RUC .....	28

#### Subcapítulo 1

Infracción por no inscribirse en los registros de la Sunat, salvo aquellos casos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio (numeral 1 del artículo 173 del Código Tributario).....	28
--	----

#### Subcapítulo 2

Infracción por proporcionar información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros no conforme con la realidad (numeral 2 del artículo 173 del Código Tributario).....	34
---	----

#### Subcapítulo 3

Infracción por obtener dos o más números de inscripción para un mismo registro (numeral 3 del artículo 173 del Código Tributario).....	38
--	----

#### Subcapítulo 4

Infracción por utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo (numeral 4 del artículo 173 del Código Tributario) .....	42
---	----

**Subcapítulo 5**

Infracción por no proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones establecidos (numeral 5 del artículo 173 del Código Tributario)..... 43

**Subcapítulo 6**

Infracción por no consignar el RUC en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presenten ante la Administración Tributaria (numeral 6 del artículo 173 del Código Tributario) ..... 48

**Subcapítulo 7**

Infracción por no proporcionar o comunicar el RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan (numeral 7 del artículo 173 del Código Tributario) ..... 52

---

**Capítulo 3**

---

**INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA EMISIÓN DE COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS (ARTÍCULO 174 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

**Subcapítulo 1**

Infracción por no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión (numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario)..... 56

**Subcapítulo 2**

Infracción por emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, que no reúnen los requisitos para ser considerados tales (numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario) ..... 63

**Subcapítulo 3**

Infracción por emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada (numeral 3 del artículo 174 del Código Tributario) ..... 68

**Subcapítulo 4**

Infracción por transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado (numeral 4 del artículo 174 del Código Tributario)..... 74

**Subcapítulo 5**

Infracción por transportar bienes y/o pasajeros con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez (numeral 5 del artículo 174 del Código Tributario)..... 79

**Subcapítulo 6**

Infracción por no obtener el comprador los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, por las compras efectuadas, según las normas sobre la materia (numeral 6 del artículo 174 del Código Tributario)..... 83

**Subcapítulo 7**

Infracción por no obtener el usuario los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a estos, distintos a las guías de remisión, por los servicios que le fueran prestados (numeral 7 del artículo 174 del Código Tributario)..... 85

**Subcapítulo 8**

Infracción por remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión (numeral 8 del artículo 174 del Código Tributario).... 87

**Subcapítulo 9**

Infracción por remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guía de remisión y/u otro documento que carezca de validez (numeral 9 del artículo 174 del Código Tributario) ..... 90

**Subcapítulo 10**

Infracción por remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no corresponden al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia (numeral 10 del artículo 174 del Código Tributario)..... 94

**Subcapítulo 11**

Infracción por utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a estos (numeral 11 del artículo 174 del Código Tributario)..... 97

**Subcapítulo 12**

Infracción por utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión en establecimientos distintos del declarado ante la Sunat para su utilización (numeral 12 del artículo 174 del Código Tributario)..... 100

**Subcapítulo 13**

Infracción por usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las retenidas a la obligación de emitir u otorgar dichos documentos (numeral 13 del artículo 174 del Código Tributario) ..... 102

**Subcapítulo 14**

Infracción por remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias (numeral 14 del artículo 174 del Código Tributario)..... 104

**Subcapítulo 15**

Infracción por no sustentar la posesión de bienes mediante los comprobantes de pago y/u otro documento previsto por las normas sobre la materia, que permitan sustentar costo o gasto que acrediten su adquisición (numeral 15 del artículo 174 del Código Tributario) ..... 105

**Subcapítulo 16**

Infracción por sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago y/u otro documento que carezca de validez (numeral 16 del artículo 174 del Código Tributario) ..... 108

---

**Capítulo 4**

---

**INFRACCIONES RELACIONADAS CON LOS LIBROS Y REGISTROS CONTABLES  
(ARTÍCULO 175 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

**Subcapítulo 1**

Infracción por omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos (numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario)..... 114

**Subcapítulo 2**

Infracción por llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes (numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario)..... 118

**Subcapítulo 3**

Infracción por omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores (numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario) .... 123

**Subcapítulo 4**

Infracción por usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat (numeral 4 del artículo 175 del Código Tributario)..... 126

**Subcapítulo 5**

Infracción por llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat, que se vinculen con la tributación (numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario)..... 128

**Subcapítulo 6**

Infracción por no llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la Sunat

excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera (numeral 6 del artículo 175 del Código Tributario).....	133
--	-----

**Subcapítulo 7**

Infracción por no conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, o que estén relacionadas con estas, durante el plazo de prescripción de los tributos (numeral 7 del artículo 175 del Código Tributario) .....	137
--	-----

**Subcapítulo 8**

Infracción por no conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los microarchivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible en el plazo de prescripción de los tributos (numeral 8 del artículo 175 del Código Tributario) .....	142
--	-----

**Subcapítulo 9**

Infracción por no comunicar dónde se llevan los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad (numeral 9 del artículo 175 del Código Tributario).....	146
--	-----

**Capítulo 5**

**INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS (ARTÍCULO 176 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

1. Sujetos obligados a presentar las declaraciones juradas.....	149
2. Tipos de declaraciones.....	150
3. Conceptos a declarar.....	150
4. Medio para presentar la declaración .....	151
5. Lugar de presentación de la declaración.....	152

**Subcapítulo 1**

Infracción por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos (numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario) .....	153
--	-----

**Subcapítulo 2**

Infracción por no presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos (numeral 2 del artículo 176 del Código Tributario) .....	158
---	-----

**Subcapítulo 3**

Infracción por presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta (numeral 3 del artículo 176 del Código Tributario) .....	161
---	-----

**Subcapítulo 4**

Infracción por presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad (numeral 4 del artículo 176 del Código Tributario) ..... 167

**Subcapítulo 5**

Infracción por presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y periodo (numeral 5 del artículo 176 del Código Tributario)..... 172

**Subcapítulo 6**

Infracción por presentar más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y periodo (numeral 6 del artículo 176 del Código Tributario) ..... 174

**Subcapítulo 7**

Infracción por presentar las declaraciones, incluyendo las rectificatorias, sin tener en cuenta los lugares que establezca la Administración Tributaria (numeral 7 del artículo 176 del Código Tributario)..... 176

**Subcapítulo 8**

Infracción por presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria (numeral 8 del artículo 176 del Código Tributario)..... 178

**Capítulo 6**

---

**INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA (ARTÍCULO 177 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

**Subcapítulo 1**

Infracción por no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite (numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario)..... 183

**Subcapítulo 2**

Infracción por ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, antecedentes y documentación sustentatoria de las operaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, antes del plazo de prescripción (numeral 2 del artículo 177 del Código Tributario)..... 188

**Subcapítulo 3**

Infracción por no mantener en condiciones de operación los medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible (numeral 3 del artículo 177 del Código Tributario)..... 191

**Subcapítulo 4**

Infracción por reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal, sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia del funcionario de la Administración (numeral 4 del artículo 177 del Código Tributario)..... 195

**Subcapítulo 5**

No proporcionar la información o documentación que sea requerida por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones establecidas (numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 198

**Subcapítulo 6**

Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad (numeral 6 del artículo 177 del Código Tributario)..... 201

**Subcapítulo 7**

No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello (numeral 7 del artículo 177 del Código Tributario)..... 207

**Subcapítulo 8**

Infracción por autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad (numeral 8 del artículo 177 del Código Tributario)..... 211

**Subcapítulo 9**

Infracción por presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables (numeral 9 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 213

**Subcapítulo 10**

No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria (numeral 10 del artículo 177 del Código Tributario)... 217

**Subcapítulo 11**

No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación (numeral 11 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 221

**Subcapítulo 12**

Infracción por violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones (numeral 12 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 225

**Subcapítulo 13**

Infracción por no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo (numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 226

**Subcapítulo 14**

Infracción por autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la Sunat (numeral 14 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 229

**Subcapítulo 15**

Infracción por no proporcionar o comunicar a la administración tributaria, en las condiciones que esta establezca, las informaciones relativas a hechos generadores de obligaciones tributarias que tengan en conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública (numeral 15 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 230

**Subcapítulo 16**

Infracción por impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arqueo de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte (numeral 16 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 233

**Subcapítulo 17**

Infracción por impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes (numeral 17 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 235

**Subcapítulo 18**

Infracción por no facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar su funcionamiento (numeral 18 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 237

**Subcapítulo 19**

Infracción por no permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la Sunat para el control tributario (numeral 19 del artículo 177 del Código Tributario)..... 240

**Subcapítulo 20**

Infracción por no facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la Sunat para el control tributario (numeral 20 del artículo 177 del Código Tributario)..... 242

**Subcapítulo 21**

Infracción por no implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por Sunat (numeral 21 del artículo 177 del Código Tributario) ..... 243

**Subcapítulo 22**

Infracción por no cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos (numeral 22 del artículo 177 del Código Tributario).....	247
--	-----

**Subcapítulo 23**

Infracción por no proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del artículo 118 del presente Código Tributario (numeral 23 del artículo 177 del Código Tributario).....	249
---	-----

**Subcapítulo 24**

Infracción por no exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo RUS desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la Sunat, así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago (numeral 24 del artículo 177 del Código Tributario).....	251
--	-----

**Subcapítulo 25**

Infracción por no presentar el estudio técnico de precios de transferencia (numeral 25 del artículo 177 del Código Tributario) .....	253
--	-----

**Subcapítulo 26**

Infracción por no entregar los certificados o constancias de retención o percepción de tributos, así como el certificado de rentas y retenciones, de acuerdo con lo dispuesto en las normas tributarias (numeral 26 del artículo 177 del Código Tributario).....	255
--	-----

**Subcapítulo 27**

Infracción por no exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que entre otros respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley (numeral 27 del artículo 177 del Código Tributario) .....	260
---	-----

**Capítulo 7**

**INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)**

1. Régimen de incentivos .....	263
2. Posición del Tribunal Constitucional - Resolución recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC....	264

**Subcapítulo 1**

Infracción por declarar cifras o datos falsos (numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario) .....	265
--	-----

**Subcapítulo 2**

Infracción por emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden (numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario).....	269
--	-----

**Subcapítulo 3**

Infracción por elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos (numeral 3 del artículo 178 del Código Tributario)..... 272

**Subcapítulo 4**

Infracción por no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos (numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario)..... 275

**Subcapítulo 5**

Infracción por no pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada (numeral 5 del artículo 178 del Código Tributario)..... 277

**Subcapítulo 6**

Infracción por no entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención (numeral 6 del artículo 178 del Código Tributario)..... 281

**Subcapítulo 7**

Infracción por permitir que un tercero goce de las exoneraciones del ITF contenidas en el Apéndice de la Ley de Bancarización e ITF, sin dar cumplimiento a lo señalado en ella (numeral 7 del artículo 178 del Código Tributario) ..... 282

**Subcapítulo 8**

Infracción por presentar la declaración jurada para gozar de las exoneraciones del ITF contenidas en el Apéndice de la Ley de Bancarización e ITF, con la información no conforme con la realidad (numeral 8 del artículo 178 del Código Tributario)..... 283

**Capítulo 8**

---

**INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL SISTEMA DE DETRACCIONES DEL IGV**

1. Infracciones y sanciones relacionadas con las operaciones sujetas al Sistema de Detracciones..... 285

2. Infracción por permitir el traslado de los bienes fuera del centro de producción sin haberse acreditado el íntegro del depósito ..... 289

3. Infracción por otorgar a los montos depositados un destino distinto al previsto en el Sistema..... 290



